



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
NÚCLEO DE ALTOS ESTUDOS AMAZÔNICOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL
DO TRÓPICO ÚMIDO

LEILA MÁRCIA SOUSA DE LIMA ELIAS

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL:
Um Estudo Sistêmico no Estado do Pará**

Belém, PA
2018

LEILA MÁRCIA SOUSA DE LIMA ELIAS

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL:
Um Estudo Sistêmico no Estado do Pará**

Tese apresentada para obtenção do grau de Doutor no Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Sustentável no Trópico Úmido, do Núcleo de altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará.

Orientador: Prof. Dr. Josep Pont Vidal

Belém, PA
2018

Dados Internacionais de Catalogação na publicação (CIP)
Biblioteca do NAEA/UFPA

Elias, Leila Marcia Sousa de Lima

Sistema de informação de custos no Setor Público Municipal: um estudo sistêmico no Estado do Pará / Leila Marcia Sousa de Lima Elias; orientador Josep Pont Vidal. – 2018.

158 f. : il. ; 29 cm
Inclui Bibliografias

Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Pará, Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Programa de Pós-graduação em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido, Belém, 2017.

1. Contabilidade de custo – Controle. 2. Sistema de informação - Custos . 3. Serviço público. 4. Análise de Sistema. I. Vidal, Josep Pont, orientador. II. Título.

CDD. 22. 657.42

Elaborada por
Rosângela Caldas Mourão
CRB-2/888

LEILA MÁRCIA SOUSA DE LIMA ELIAS

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL:
Um Estudo Sistêmico no Estado do Pará**

Tese apresentada para obtenção do grau de Doutor no Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido, do Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará.

Aprovada em: 06 de abril de 2018

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Josep Pont Vidal
Orientador - PPGDSTU/NAEA/UFPA

Profa. Dra. Mirleide Chaar Bahia
Examinadora Interna - PPGDSTU/NAEA/UFPA

Prof. Dr. Durbens Martins Nascimento
Examinador Interno - PPGDSTU/NAEA/UFPA

Prof. Dr. Adagenor Ribeiro Lobato
Examinador Externo - PPGGP/NAEA/UFPA

Prof. Dr. Nelson Machado
Examinador Externo – EESP/FGV

Prof. Dr. Victor Branco de Holanda
Examinador Externo – DCC/CCSA/UFRN

Aos meus pais,

Alaíde Sousa de Lima e José Hermínio de Lima (*in memoriam*)

AGRADECIMENTOS

Expresso agradecimentos, primeiramente, a Deus, pela força e pela inspiração no desenvolvimento desta pesquisa e na condução de minha vida de forma a torna este sonho em realidade.

Ao meu auditor/contador preferido, Nélio Dantas Elias, companheiro de todas as horas, pelo apoio, incentivo e compreensão, e aos meus filhos, a Nathalia Émile e o Ian Augusto, por compreenderem as minhas ausências e os momentos de desânimos.

Às minhas irmãs, Sandra Patrícia e Karla Christina, e aos amigos pelo apoio, trocas de ideias e argumentação sobre o estudo e ainda a paciência comigo nas horas de cansaço e estresse. E não poderia esquecer de minhas cunhadas, irmãs de coração, Lina Gláucia e Vânia Kátia, pelo apoio nos momentos difíceis.

Ao meu orientador, atencioso e prestativo, Professor Ph. D. Josep Pont Vidal, que me ensinou a desenvolver como pesquisadora, dando-me a liberdade necessária de expressão nas discussões e ao mesmo tempo tendo prudência nas orientações.

Aos membros da banca, professores Josep Pont Vidal, Mirleide Chaar, Nelson Machado, Victor Holanda, Durbens Nascimento e Adagenor Ribeiro por aceitarem o convite de prontidão para participar como avaliadores e pelas contribuições e sugestões que enriqueceram a tese.

Aos professores do PPGDSTU/NAEA: Josep Pont Vidal, Ligia Simonian, Edna Castro, Luis Aragon, Fabio Carlos da Silva, Índio Campos, Francisco de Assis Campos, Rosa Acevedo Marin e Nirvia Ravena, pelos ensinamentos adquiridos nas disciplinas ministradas.

A todas as instituições que forneceram os dados necessários e importantes para as análises, em especial: FAPESPA, FAMEP, TCM-PA e as Prefeituras que fizeram parte do objeto de estudo.

RESUMO

Esta tese teve como objetivo principal analisar as dificuldades existentes na implantação do sistema de informação de custos municipal para a elaboração do planejamento orçamentário nos municípios paraenses com mais de 50.000 habitantes, considerando suas especificidades e características regionais e como objetivos específicos: identificar as contribuições dos modelos conceituais de Sistema de Informação de Custos no Setor Público - SICSP no Brasil; levantar as dificuldades das prefeituras para adotar o sistema de informação de custos; verificar se os municípios possuem alguma iniciativa de mapeamento de custos nas rotinas administrativas desenvolvidas atualmente e verificar se as prefeituras possuem estrutura administrativa e sistêmica para implantar o sistema de informação de custos nos moldes dos modelos analisados. No plano metodológico, trata-se de uma pesquisa com base na Teoria dos Sistemas Sociais, do tipo bibliográfico e documental, com caráter exploratório, uma vez que foi feito um levantamento estatístico junto aos 144 municípios no estado do Pará, selecionada a primeira amostra com base no número de municípios com mais de 50000 habitantes, somando 44 municípios que por meio de aplicação de questionários foram obtidas as informações quantitativa e também forma realizadas entrevistas semiestruturadas com os secretários municipais e os contadores de 12 municípios, representando as Regiões de Integração, com a adoção do método heurístico. Constatou-se que, apesar de terem conhecimento da legislação pertinente, a adoção do SICS não é atendida devido às seguintes dificuldades: o sistema de captura de dados é ineficiente (80%); o sistema de pessoal é desqualificado (70%); o sistema de gestão é inadequado (63,33%) e o modelo de responsabilização dos gestores não é ligado ao ciclo básico da gestão: planejamento, execução, controle (56,67%). Observa-se que a adoção do SICSP ainda é incipiente, uma vez que aproximadamente 20% dos pesquisados adotam um sistema de custos, sendo que destes, 16,67% utilizam um sistema de análise e avaliação, logo a maioria não está utilizando a informação de custos para análise e tomada de decisão, mas apenas para controle e corte dos gastos. Observou-se que a falta de atuação dos órgãos de fiscalização sobre a utilização de sistemas de custos ocorre em função da autonomia dos entes federativos, ou seja, mesmo com a imposição dos órgãos reguladores e de controle externo, os municípios acabam não cumprindo a legislação federal, as normas e as portarias emanadas. Assim, os sistemas integrados de administração financeira adotados pelos municípios não possuem a funcionalidade de capturar os dados de forma que possa obter a informação de custos para a tomada de decisão e subsidiar a elaboração das políticas públicas.

Palavras-chave: Sistema de Informação Contábil Integrado. Sistema de Informação de Custos no Setor Público Municipal. Teoria dos Sistemas Sociais.

ABSTRACT

This thesis has as main objective to analyse the difficulties in the implementation of the municipal cost information system for the elaboration of the budget planning in the municipalities of Pará of over 50,000 inhabitants considering their specific characteristics and regional characteristics and as specific objectives: to identify the contributions of the conceptual models of SICSP in Brazil; raise the difficulties of municipalities to adopt the cost information system; to verify if the municipalities have some initiative of mapping of costs in the administrative routines currently developed and to verify if the municipalities have administrative and systemic structure to implant the system of information of costs in the models of the analysed models. At the methodological level, it is a research based on the Theory of Social Systems, of the bibliographic and documentary type, with an exploratory character since a survey was made with the municipalities in the state of Pará through the application of questionnaires and interviews semi structured with the municipal secretaries and accountants with the adoption of the heuristic method. It was found that despite the knowledge of the pertinent legislation the adoption of the SICSP, is not attended due to the following difficulties: system of capture of the is inefficient (80%); disqualified personnel system (70%); inadequate management system (63.33%) and manager accountability system is not linked to the basic management logic: planning, execution, control (56.65%). It is observed that the adoption of the SICSP is still incipient, since approximately 20% of respondents adopt a cost system, of which 16,67% use a system of analysis and evaluation, so the vast majority is not using the cost information for analysis and decision making, only for control and cut expenses. only for control and reduction of expenses. It was observed that the lack of action of the supervisory bodies on the use of cost systems occurs due to the autonomy of the federative entities, that is, as a result of the imposition of the regulatory bodies and of external control, the municipalities end up not complying with the legislation the integrated. Thus, financial management systems adopted by the municipalities do not have the functionality of capturing the data in a way that can obtain the cost information for decision making and subsidize the elaboration of public policies.

Key words: Integrated Accounting Information System. System of Information of Costs in the Municipal Public Sector. Theory of Social Systems.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	As dimensões do SI.....	29
Figura 2 -	As inovações no modelo de contingência em CASP.....	33
Figura 3 -	Sistema de informação contábil integrado para a tomada de decisão....	34
Figura 4 -	Integração do sistema conceitual e sistêmico.....	34
Figura 5 -	O SICSP e a elaboração das políticas públicas.....	35
Figura 6 -	Visão sistêmica do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal.....	36
Figura 7 -	Dimensões do SICSP.....	38
Figura 8 -	Modelo conceitual do sistema de custos do setor público proposto por Machado para o estado de São Paulo.....	50
Figura 9 -	Modelo do sistema de custos dos setor público adotado pelo estado de São Paulo	51
Figura 10 -	Plataforma do Sistema de Informação de Custos do Setor Público Federal (SIC).....	52
Figura 11 -	Modelo conceitual de custos para o setor público sob a visão da <i>accountability</i>	53
Figura 12 -	A visão sistêmica do SMAIC-SP	55
Figura 13 -	A concepção das políticas públicas.....	69
Figura 14 -	Sistema principais e sistema secundários.....	81
Figura 15 -	Modelo da estrutura administrativa municipal.....	87
Figura 16 -	Diagrama V de Gowin.....	90
Figura 17 -	A observação heurística para os sistemas autorreferenciais.....	94
Figura 18-	O estado do Pará e as 12 regiões de integração.....	106
Figura 19 -	A visão sistêmica do SICSP.....	129
Figura 20 -	Sistema político administrativo municipal como sistema autorreferencial.....	131

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 -	Quanto ao cargo que ocupa.....	112
Gráfico 2 -	Quanto ao vínculo no setor público.....	112
Gráfico 3 -	Quanto à formação.....	113
Gráfico 4 -	Quanto à área de atuação.....	114
Gráfico 5 -	Quanto ao tempo de experiência na área.....	115
Gráfico 6 -	Quantidade de servidores lotados na área finanças/contábil aproximadamente.....	115
Gráfico 7 -	Setor específico responsável pelas informações de custos na prefeitura.....	117
Gráfico 7.1 -	Período que pretende adotar um setor específico responsável.....	117
Gráfico 8 -	Utilização de sistema de custos próprio.....	118
Gráfico 9 -	O sistema de custos próprio que utiliza.....	119
Gráfico 10 -	Ano que o sistema de custos próprio é utilizado.....	119
Gráfico 11 -	Setores do órgão atendidos pelo sistema de custos próprio.....	120
Gráfico 12 -	Utilização de algum sistema de análise e avaliação de custos.....	121
Gráfico 13 -	Emissão de relatórios com informação de custos para a tomada de decisão.....	122
Gráfico 14 -	Informações utilizadas pelo município para a tomada de decisões.....	123
Gráfico 15 -	Tipo de análise que os dados de custos fornecidos para a tomada de decisão permitem.....	124
Gráfico 16 -	Desafios que havia sido ou estavam sendo enfrentados na implantação do SICSP.....	126

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Subsistemas do Sistema de Informação Contábil (SIC).....	31
Quadro 2 -	Cronograma de ações a adotar determinado pela STN.....	42
Quadro 3 -	Normativos que tratam sobre a informação de custos no setor público.....	43
Quadro 4 -	Características qualitativas da informação contábil.....	61
Quadro 5 -	Normas brasileiras de contabilidade editadas pelo CFC em 2008.....	63
Quadro 6 -	Terminologia de custos adotados pelo SICSP.....	66
Quadro 7 -	Fundamentos essenciais dos sistemas abertos.....	78
Quadro 8 -	Municípios paraenses acima de 50.000 habitantes.....	99
Quadro 9 -	Municípios com maior PIB e população por região de integração (RI).....	101
Quadro 10 -	Categorias de análises.....	103
Quadro 11 -	Regiões de integração do estado do Pará.....	107
Quadro 12 -	Regiões de integração (RI) classificação por níveis.....	108
Quadro 13 -	Lote 2 - Municípios com maior PIB e população por região de integração (RI).....	109
Quadro 14 -	Distribuição dos gestores pesquisados.....	111
Quadro 15 -	Operações sistêmicas na gestão pública municipal.....	130
Quadro 16 -	A observação segundo a complexidade	134
Quadro 17 -	A observação segundo a autorreferencialidade	136
Quadro 18 -	A observação segundo a contingência	138

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Distribuição dos gestores públicos, quanto ao cargo que ocupam.....	112
Tabela 2 -	Quanto ao vínculo no setor público.....	113
Tabela 3 -	Quanto à formação.....	114
Tabela 4 -	Quanto à área de atuação.....	113
Tabela 5 -	Quanto ao tempo de experiência na área.....	115
Tabela 6 -	Quantidade de servidores lotados na área finanças/contábil aproximadamente.....	115
Tabela 7 -	Setor específico responsável pelas informações de custos na prefeitura.	117
Tabela7.1 -	Período que pretende adotar um setor específico.....	118
Tabela 8 -	Utilização de sistema de custos próprio.....	118
Tabela 9 -	O sistema de custos próprio, que utiliza.....	119
Tabela 10 -	Ano que o sistema de custos próprio é utilizado.....	120
Tabela 11 -	Setores do órgão são atendidos pelo sistema de custos.....	120
Tabela 12 -	Utilização de algum sistema de análise e avaliação de custos.....	121
Tabela 13 -	Emissão de relatórios com informação de custos para a tomada de decisão.....	122
Tabela 14 -	Informações utilizadas pelo município para a tomada de decisões.....	123
Tabela 15 -	Como as informações de custos podem auxiliar o gestor municipal.....	125
Tabela 16 -	Tipo de análise que os dados de custos fornecidos para a tomada de decisão permitem.....	125
Tabela 17 -	Desafios enfrentados na implantação do SICSP.....	127

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC	Método de Custeio Baseado em Atividades
BACEN	Banco Central do Brasil
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNM	Confederação Nacional de Municípios
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
FAMEP	Federação das Associações dos Municípios Paraenses
FMI	Fundo Monetário Internacional
FAPESPA	Fundação Amazônia de Amparo a Estudos e Pesquisas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IDH_M	Índice de Desenvolvimento Humano Médio
IFM	<i>International Fund Monetary</i>
INMETRO	Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia
IPPA	Incubadora de Políticas Públicas da Amazônia
ISMA	Índice de Sustentabilidade da Amazônia
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
FAMEP	Federação dos Municípios do Estado do Pará
NAEA	Núcleo de Altos Estudos Amazônicos
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
OGU	Orçamento Geral da União
OMPS	Organizações Militares Prestadoras de Serviço
PAI	Índice de Responsabilidade Pública
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
RCASP	Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público

SEFA	Secretaria Estadual da Fazenda
SEMAE	Seneamento e Abastecimento do Estado de Santa Catarina
SEMEC	Secretaria Municipal de Educação
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SESU-MEC	Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação
SI	Sistema de Informação
SIAFI	Sistema de Informações de Administração Financeira
SIAP	Sistema de Administração de Pessoal
SIAPE	Sistema Informatizado de Gestão de Recursos Humanos do Poder Executivo Federal
SIASG	Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
SIC	Sistema de Informação de Custos
SICGESP	Sistema de Informação de Custos e Gestão Aplicado ao Setor Público
SICSP	Sistema de Informação de Custos no Setor Público
SIDOR	Sistema Integrado de Dados Orçamentários
SIG	Sistema de Informações Gerenciais
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunal de Contas do Município
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
UFPA	Universidade Federal do Pará

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	Justificativa	19
1.2	Hipóteses	21
1.3	Objetivos	23
1.4	Organização do trabalho	24
2	O SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO EM UMA ABORDAGEM SISTÊMICA	26
2.1	O Sistema de Informação Contábil Integrado no Setor Público	27
2.2	O Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP)	37
2.2.1	Dimensão legal na adoção do SICSP.....	38
2.2.2	Dimensão técnica na adoção do SICSP.....	47
2.2.3	Dimensão econômica e contábil na adoção do SICSP.....	56
2.2.4	Dimensão política na adoção do SICSP.....	68
2.2.5	Dimensão cultural na adoção do SICSP.....	70
2.2.6	Dimensão sociológica organizacional na adoção do SICSP.....	71
2.3	O Sistema Político Administrativo Municipal como Sistema Autorreferencial	72
2.3.1	A lógica dos sistemas.....	74
2.3.2	Os sistemas autorreferenciais de <i>Niklas Luhmann</i>	80
2.3.3	O Sistema Administrativo-Político Municipal.....	82
2.3.4	O Sistema Político-Administrativo Municipal como um Sistema Autorreferencial.....	88
3	A OBSERVAÇÃO COMO METODOLOGIA HEURÍSTICA	89
3.1	A observação como metodologia de análise heurística	92
3.2	A observação heurística para os sistemas autorreferenciais	93
3.3	Caracterização da pesquisa	95
3.3.1	Quanto à natureza.....	95
3.3.2	Quanto aos objetivos.....	95
3.3.3	Quanto aos fins.....	96
3.3.4	Quanto à abordagem.....	97
3.3.5	Quanto aos procedimentos técnicos.....	98
4	A OBSERVAÇÃO EMPÍRICA NO ESTADO DO PARÁ	105
4.1	O estado do Pará: suas especificidades e características regionais	105
4.2	Análise e discussão dos resultados	110

4.2.1	Diagnóstico e análise sobre a implantação do SICSP nos municípios paraenses	110
4.2.2	Perfil dos municípios respondentes.....	111
4.2.3	A implantação do SICSP nos municípios paraenses.....	115
4.2.4	Processo decisório no município.....	122
4.2.5	Desafios enfrentados.....	126
5	O MODELO SISTÊMICO DO SICSP PARA A GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL.....	129
6	OBSERVAÇÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	133
6.1	As observações sobre o SICSP Municipal.....	133
6.1.1	A observação segundo a complexidade.....	133
6.1.2	A observação segundo a autorreferencialidade.....	136
6.1.3	A observação segundo a contingência.....	138
6.2	Principais Conclusões.....	140
	REFERÊNCIAS.....	144
	APÊNDICES.....	152

1 INTRODUÇÃO

A economia global apresenta-se em ritmo desacelerado com o comércio internacional estagnado. Segundo os especialistas do Fundo Monetário Internacional (FMI), há incertezas envolvendo a política monetária dos países norte-americanos e europeus para os próximos anos, conforme as projeções expostas no documento *World Economic Outlook* (IFM, 2017), ocasionando um aumento no câmbio e nas taxas de juros que pressionam o mercado e afetam as contas públicas, uma vez que aumenta o desemprego o que, conseqüentemente, reduz a arrecadação tributária.

No cenário nacional, a fragilidade nas contas dos estados e municípios é um ponto de preocupação para os gestores e a sociedade, alguns governos decretaram calamidade financeira e outros ameaçam, nesta conjuntura, fazer o mesmo. O desequilíbrio fiscal é uma realidade dos últimos anos, o aumento dos gastos públicos e a dependência da arrecadação tributária resultam em elevados resultados negativos, atrelados à inexistência de informações que permitam identificar o desperdício e a ineficiência dos serviços prestados pela administração pública, ocasionando cortes ou a redução de programas e ações indispensáveis à melhoria das condições sociais e ao desenvolvimento do país (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 961).

Neste processo econômico é importante ressaltar também o papel da *accountability* gerada por políticas que incentivem a transparência governamental como os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Por ser um termo polissêmico e não traduzível para o português, considera-se neste estudo o termo original *accountability*, na acepção segundo a qual indivíduos, organizações e comunidades são responsáveis por suas ações e podem ter que prestar contas de seus atos à sociedade. O termo envolve, portanto, responsabilidade política, necessidade de prestação de contas, mecanismos de controle e responsabilização e transparência administrativa. Considerando não apenas os argumentos políticos, mas também os aspectos econômicos, há evidências de que governos mais transparentes funcionam melhor e são mais eficientes (ALONSO, 1999). Então, permitir o acesso público à informação é uma ferramenta para se garantir o objetivo de ter um Estado que funciona melhor e com menos dispêndio de recursos.

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).

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 de procedimentos técnicos e contábeis em todas as esferas governamentais. Neste contexto, as propostas de modelos de denúncia de possíveis irregularidades por parte dos auditores já adquire uma relevância especial (ALLEYNE; HUDAIB; PIKE, 2013). Estas 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 Brasil, a implementação da 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 de informações de qualidade e confiáveis que possam expressar a verdadeira situação do patrimônio público, nas esferas estaduais, municipais e federal.

Os governos municipais brasileiros estão imersos num complexo cenário econômico e orçamentário. Por um lado, a atual crise fiscal vem reduzindo as transferências federais para os municípios, os quais enfrentam uma perda significativa na arrecadação da receita pública. Por outro lado, no planejamento administrativo interno, também se redesenha algumas áreas e setores estratégicos que são obrigados a cortar suas ações e projetos sociais e passaram a adotar parcelamentos para os pagamentos dos salários dos servidores e do pessoal contratado e, em alguns casos, ou mesmo o atraso ou o não pagamento das obrigações com terceiros. Apesar desta situação complicada, as prefeituras são obrigadas por lei a continuar oferecendo alguns serviços básicos e políticas públicas à população, tais como as cidades: Rio de Janeiro, Natal e Porto Alegre.

Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) afirmam que houve o esgotamento das possibilidades de continuar sustentando o ajuste fiscal mediante aumento de impostos, a gestão requer agora maior atenção aos gastos. Os autores sugerem que é necessário desenvolver um sistema de informações que permita avaliar os custos dos programas e atividades mantidos pelo governo, de modo a evitar os tradicionais cortes lineares que

prejudicam as atividades essenciais, sem afetar aquelas que são exercidas com um nível elevado de ineficiência.

As entidades públicas encontram-se frente às múltiplas demandas e devem tomar decisões contingentes. Nesse contexto, as demandas da sociedade exigem informações confiáveis que reflitam a real situação patrimonial das gestões municipais e das instituições públicas e o Sistema de Informação Contábil é um instrumento chave para lograr o controle do equilíbrio fiscal, uma vez que permite evidenciar a aplicação do orçamento público e possibilita acompanhar a execução orçamentária, e a necessária *accountability*, a transparência e a boa gestão nas contas públicas, tão questionadas pela sociedade que reclama do sistema político-administrativo, principalmente municipal.

No estado do Pará, os municípios, em sua maioria, dependem diretamente dos repasses da arrecadação tributária do governo estadual e da União para viabilizar as políticas públicas setoriais, uma vez que não apresentam projetos que os tornem capazes de aumentar suas arrecadações, devido a limitações na estrutura administrativa e sistêmica, 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 garantir uma governança pautada na eficiência, eficácia e efetividade (CNM, 2008). A adoção do sistema de custos por parte dos gestores municipais trata-se de uma operação interna em forma de tomada de decisão, caracterizando uma autoreferencialidade do sistema político administrativo municipal, 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.

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). Sabe-se que a eficiência é a relação entre os resultados e os custos para obtê-los, logo sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, os gestores não conseguem dar respostas básicas para a sociedade que clama por uma gestão pública baseada em resultados.

Logo, dependendo do modelo gerencial que a gestão pública adota, não se pode tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios. Ou ainda, a possibilidade de análises comparativas entre os custos de atividades ou serviços

iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria do desempenho de seus dirigentes.

1.1 Justificativa

Tanto o governo quanto a sociedade, em regra, desconhecem quanto custam os serviços públicos, segundo Alonso (1999). Porém, a preocupação e a obrigatoriedade de implantação de um sistema de custos na administração pública remonta à década de 1960, quando a Lei nº 4.320/64, art. 85, e em seguida o art. 79 do Decreto-Lei nº 200/67, estabelecem legalmente a apuração de custos e a evidenciação dos resultados da gestão pública para a sociedade.

Não obstante, a Lei nº 101/2000, no §3 do artigo 50, estabelece que o setor governamental mantenha um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Já a Lei nº 10.180/01, que visa a 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, encontra-se a evidenciação dos custos dos programas e das unidades da administração pública federal. A partir de então, os órgãos de controle como o Tribunal de Contas da União por meio do Acórdão nº 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 nº 945/2005, determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, cujo protótipo é desenvolvido e homologado em 2010, recebendo o nome de Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal. 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 nº 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 nº 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.

Em especial, a própria STN em dezembro de 2013, novamente se manifestou sobre tal procedimento, emitiu a Portaria nº 634/2013, 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”.

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 posteriormente, de outros sistemas de suporte como: o Sistema Integrado de Dados Orçamentários (SIDOR), Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG) e Sistema de Administração de Pessoal (SIAP), todos integrados, possibilitando o mapeamento e a composição dos custos em cada processo, tais como material, serviço e folha de pagamento.

A visão sistêmica observa a sociedade como um sistema social, analogamente 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). Nesse sentido, a Teoria dos Sistemas Sociais, também conhecida como luhmaniana, contribui com fundamentos e princípios que podem ser aplicados em situações governamentais, a partir dos conceitos de complexidade, contingência e autorreferencialidade, possibilitando visualizar e identificar fatores geradores de custos que poderiam ser identificados, controlados e eliminados nos respectivos programas e políticas públicas a serem implantados.

Quando da sua elaboração, as políticas públicas devem focar as demandas sociais levando em consideração todos os custos necessários para sua implantação e implementação, independente de uma disponibilidade orçamentária, uma vez que conhecendo os custos para implantação e implementação de tais políticas, consegue-se avaliar a viabilidade desta política na região, em especial no município, que recebeu por meio do Pacto Federativo, a responsabilidade de executar tais políticas e assumir as consequências do resultado.

Todavia, percebe-se que os municípios ainda se encontram distantes desta realidade legal e sistêmica, dificultando o atendimento da legislação e do novo processo de gestão no setor público. O fato se agrava quando nos referimos àqueles municípios que se encontram distantes dos grandes centros urbanos como os localizados na região Norte do país, mais precisamente aqueles que compõem o estado do Pará, que possui dimensões geográficas extensas e de difícil acesso.

Neste contexto, a Informação Contábil e o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) constituem instrumentos necessários para as prefeituras na tomada de decisões. Com isto, surgem diversos questionamentos norteadores deste estudo:

- a) Como estes sistemas devem ser implantados legalmente, administrativamente e tecnicamente nos municípios?
- b) Como são obtidas as informações sobre custos nos órgãos públicos municipais atualmente?
- c) De que forma o sistema de custos contribui nas situações de contingências na gestão pública municipal?

E ainda, para os municípios localizados na Região Amazônica, surge a seguinte questão:

- d) Quais são os entraves e as dificuldades da adoção de um sistema de custos nestes municípios?

Em um plano conceitual e analítico, os questionamentos se dirigem devido à forma como estes sistemas estão vinculados às áreas administrativa e contábil na atual administração pública municipal.

1.2 Hipóteses

Nas prefeituras no estado do Pará atualmente, percebe-se que os modelos adotados de sistemas de informação contábil e, conseqüentemente, de custos possuem um *déficit* operacional em relação ao modelo orçamentário desenvolvido e posto em prática, isto significa que estes modelos baseiam-se na lógica de orçamentos fixados a priori. Como consequência, a elaboração e a execução de investimentos não atendem às demandas locais e as recorrências deste tipo de orçamentos impedem a execução de novos modelos de políticas públicas baseadas na lógica por metas.

A ausência de sistemas de custos integrados à contabilidade e ao orçamento implicam que os orçamentos perdem a oportunidade de melhorar a aplicação dos recursos públicos, por exemplo quando sobram dotações orçamentárias evidenciadas pela economia orçamentária ou quando faltam dotações orçamentárias evidenciadas pela redução da qualidade ou interrupção dos serviços prestados à comunidade ou a paralisação dos investimentos.

Diante do exposto, as hipóteses propostas serão listadas a seguir:

H1): Os modelos atuais de sistema de informação contábeis municipais no estado do Pará não mantêm sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, conforme previsto no art. 50 § 3º da Lei nº 101/2000 – LRF, devido a: a) responsabilidades difusas dos gestores, b) tomada de decisão pouco clara, c) ausência de cumprimento legal, d) ações contingentes poucos orientadas aos novos modelos.

H2): A proposta orçamentária não reflete adequadamente os custos e a materialização do planejamento pelos seguintes pontos: a) a lógica de tomada de decisões, b) a forma de enfrentar as situações de contingências, c) o modelo de captura de informações e a qualidade do gasto para elaboração da proposta orçamentária é inadequado, d) a qualificação dos técnicos.

Nesta tese, é combinada uma síntese da hipótese qualitativa e quantitativa (LAKATOS; MARCONI, 1991). Como abordagem quantitativa, estabelece a natureza das relações entre duas variáveis e como qualitativa está vinculada à estrutura teórico-conceitual, neste caso com a teoria dos sistemas e o método heurístico. Não se pretende estabelecer uma lista de variáveis, como seria o caso das prefeituras que adotam as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) e as prefeituras que não aplicam.

O pressuposto inicial é, se as condições A (pessoal de baixa qualificação), B (lógica de decisão) e C (quadro legal não regulamentado) constituem impedimentos à implementação das NBCASP nos municípios do estado do Pará, de modo que a interferência E (introdução voluntária das NBCASP) pode ser menos econômica para as prefeituras. A hipótese básica (principal) pode ser apresentada como se as condições A, B e C constituíssem impedimentos à implementação das NBCASP.

A primeira hipótese permitiu acentuar com a variável tomada de decisão, responsabilidades claras e difusas dos gerentes. A segunda hipótese secundária com as variáveis a tomada de decisão, formas de enfrentar a contingência ou um modelo para capturar informações e qualificá-las para o desenvolvimento de propostas organizadas e inadequadas.

A formulação de políticas públicas deve considerar as demandas sociais no momento de sua elaboração levando em consideração todos os custos necessários para sua implantação e implementação, independente de uma disponibilidade orçamentária.

Neste contexto, pergunta-se: Quais são as dificuldades existentes na implantação do sistema de informação de custos municipal?

1.3 Objetivos

Para responder a tal pergunta, esta pesquisa sustenta-se nos objetivos geral e específicos a seguir expostos e fundamentados.

a) Objetivo geral

Analisar as dificuldades existentes na implantação do sistema de informação de custos municipal para a elaboração do planejamento orçamentário nos 144 municípios paraenses, com mais de 50.000 habitantes, considerando suas especificidades e características regionais.

b) Objetivos específicos

- a) identificar as contribuições dos modelos conceituais de SICSP no Brasil;
- b) levantar as dificuldades das prefeituras para adotar o sistema de informação de custos;
- c) verificar se os municípios possuem alguma iniciativa de mapeamento de custos nas rotinas administrativas desenvolvidas atualmente;
- d) verificar se as prefeituras possuem estrutura administrativa e sistêmica para implantar o sistema de informação de custos nos moldes dos modelos analisados;

No plano metodológico, foi realizado um levantamento bibliográfico e documental dos modelos dos sistemas de custos já adotados na esfera federal, estadual e demais municípios e analisados para identificar as contribuições na adoção pelos municípios no estado do Pará. E em um levantamento de caráter investigativo foram pesquisados os dados estatísticos dos 144 municípios paraenses, selecionados diretamente da base de dados dos Governos Federal e Estadual, que permitiram extrair a primeira amostra de municípios que foram pesquisados, considerando inicialmente o disposto no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), inciso III, que estabelece a obrigatoriedade para os municípios adotarem sistema integrado de administração financeira e controle, a saber:

III – 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 (BRASIL, 2010, não paginado).

Ainda de acordo com o inciso III do art. 73-B da LRF, fica estabelecido que os municípios que tenham acima de 50.000 habitantes devem atender aos requisitos exigidos a

partir da data da publicação da lei complementar. Esta obrigatoriedade legal favorece e facilita a implantação de um sistema de informação de custos, por ser requisito básico neste processo.

Considerando o universo de municípios (144) do estado do Pará, os que atendem a esta condição legal somam 44 cidades, as quais foram mapeadas e aplicado o questionário para a obtenção dos dados primários, por meio de um levantamento exploratório, para permitir a análise do objeto de estudo que se dá numa condição de causa e efeito, caracterizando a lógica metodológica heurística e a complexidade, um dos fundamentos teóricos da Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann.

Após a análise quantitativa e considerando o maior PIB e população de cada Região de Integração, foram selecionados as 12 cidades para realizar a entrevista e obter as informações qualitativas no intuito de identificar os principais entraves para a implantação do SICSP.

1.4 Organização do trabalho

Finalizando este primeiro capítulo relativo à Introdução, passa-se a discutir e compreender os argumentos pesquisados, no capítulo seguinte, no qual será apresentado o referencial teórico desta tese com o foco no seu objeto de estudo que é o Sistema de Informação de Custos Municipal, considerado uma unidade do Sistema Político Administrativo dentro da estrutura da Gestão Pública Municipal.

O Capítulo 2, com o tema “O Sistema de Informação de Custos no Setor Público numa Abordagem Sistêmica” é composto por três subtópicos que tratam sobre o aspecto sistêmico do Sistema de Informação Contábil como um sistema de informação gerencial integrado, a nova disposição contábil mundial, e fechando o tópico aborda o Sistema de Informação de Custos no Setor Público, demonstrando a importância de adoção e necessidade.

O Capítulo 3, intitulado “A observação como metodologia heurística, expõe os fundamentos da Teoria Sistêmica de Niklas Luhmann e a utilização da metodologia heurística nas pesquisas qualitativas e quantitativas colocando a observação como o método de pesquisa para o estudo. Neste tópico, também são apresentados além dos objetivos, meios e fins da pesquisa; traz a caracterização da pesquisa com a delimitação da pesquisa, o tratamento dos dados e as categorias de análise.

O Capítulo 4, denominado “A observação empírica no estado do Pará”, é o relato da aplicação da pesquisa com os resultados de forma quantitativa e em seguida a análise qualitativa das entrevistas semiestruturadas realizadas.

E por último, tem-se o Capítulo 5 que relata sobre o modelo sistêmico de um sistema de informação de custos para o setor público municipal com base no referencial teórico e na pesquisa qualiquanti realizada pelo método heurístico.

Após os referidos capítulos, temos as observações e considerações finais, seguidas das referências, anexos e apêndices.

2 O SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO EM UMA ABORDAGEM SISTÊMICA

O presente capítulo tem por objetivo apresentar o Sistema de Informação Contábil Integrado e o Sistema de Custos no Setor Público Municipal, considerando sua base conceitual contábil e sistêmica, enfatizando as dimensões necessárias a partir da Informação Contábil, e ainda, o Sistema Político Administrativo Municipal como um sistema autorreferencial.

A abordagem sistêmica é uma postura mental de ver algo partindo-se de uma visão holística ou circular, de conjunto ou totalidade, que objetiva propor soluções mais coerentes com a realidade atual. Ou seja, é ver algo partindo do todo, e não partindo das partes para depois se chegar ao todo. A visão holística da organização evidencia a diversidade de pressões a que o ambiente a submete, uma vez que os elementos que a circundam influenciam (e são influenciados), de forma direta ou indireta, as suas políticas e estratégias. Entre os vários sistemas (ou subsistemas) que formam a organização, destaca-se o sistema de informação e, como tal, interage com a organização e sofre os mesmos impactos que ela.

É óbvio que as partes ou subsistemas devem ser vistos com seus objetivos e suas interações, porém o mais importante sempre é a visão da totalidade, e este enfoque parte de identificar os objetivos finais de um sistema, na busca de perceber e de compreender um sistema em sua dinâmica de atuação no ambiente, sem desconsiderar suas várias interrelações entre elementos internos e externos à sua estrutura.

Esse entendimento remete à definição de sistemas, que segundo Bertalanffy (2013), nos mostra que um sistema é um conjunto de diversos elementos interrelacionados, partes de um todo que buscam realizar atividades com a mesma finalidade. As interrelações das partes de um todo podem tanto ser dependentes, onde necessitam umas das outras, ou até mesmo de forma descentralizadora, sendo assim independentes, os quais possuem potencial que expressa seus estados. Assim, quanto maior for a capacidade dessas interrelações, ou a força, maior será seu potencial, e melhor será para todo o sistema.

É preciso unir todos os potenciais de cada parte do sistema, para que o todo funcione e gere um potencial livre, que significa uma maior e mais longa interação entre as partes. Para uma compreensão mais ampla é importante decompor o sistema em seus elementos ou componentes. De acordo com Padoveze (2010, p. 48), os elementos básicos que compõem um sistema são: objetivos do sistema, ambiente do sistema ou processamento, recursos ou as

entradas do sistema, componentes do sistema, saídas do sistema, administração ou controle e avaliação do sistema.

Os conceitos sistêmicos que serão muito abordados no decorrer deste texto se referem à Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann, que é a base deste estudo. Assim, no decorrer dos próximos capítulos será visto como os sistemas são classificados, e qual sua importância para a pesquisa realizada.

2.1 O Sistema de Informação Contábil Integrado no Setor Público

A crescente importância dos Sistemas de Informação decorre do aumento no volume de dados e informações que permeiam as organizações nos dias atuais, tornando-os uma das principais ferramentas que os gestores dispõem para auxiliá-los nos processos de gestão e tomada de decisão. O ato de administrar é considerado complexo e amplo, com isso não é mais possível gerenciar eficientemente uma organização sem o apoio da tecnologia da informação, em particular, dos sistemas informatizados.

No processo de gerenciamento as funções de planejamento, organização, direção e controle são voltadas para resultados, e que no processo decisório em cada uma dessas funções a informação é convertida em uma ação, tem-se que a qualidade da decisão está fortemente vinculada à qualidade das informações fornecidas pelos sistemas de informações, Rocha (1999, p.9) ressalva que “o Sistema de Informação deve utilizar dados obtidos por meios éticos; e as informações devem ser verdadeiras, justas e não enviesadas”.

Portanto, faz-se necessário um conjunto organizado de pessoas, procedimentos, banco de dados e dispositivos tecnológicos que forneçam aos gestores as informações para ajudá-los a atingir as metas da organização. Assim, são primordiais a consistência dos dados, suas fontes e o processo de carga e transformação.

Um sistema de informação, segundo Laudon, K., Laudon, J. (2007, p. 9) pode ser definido como “um conjunto de componentes interrelacionados que coletam (ou recuperam), processam, armazenam e distribuem informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle de uma organização.” E os autores destacam que são necessárias três atividades para que um sistema de informação possa produzir informações necessárias ao processo de tomada de decisão de uma organização: entrada (processo de obtenção dos dados brutos), processamento (transformação dos dados brutos em informação) e saída (meios pelos quais as pessoas têm acesso às informações geradas).

Padoveze (2010, p. 48) 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. E os classifica em: operacionais e de apoio à gestão.

Os sistemas operacionais atendem melhor aos níveis operacionais da organização e têm como objetivo auxiliar os departamentos e atividades a executarem suas funções operacionais (compras, estocagem, produção, vendas, faturamento, recebimentos, pagamentos, qualidade, manutenção, planejamento e controle de produção); e os sistemas de apoio à gestão orientam os níveis estratégicos da organização em suas decisões mais complexas, fornecendo basicamente as informações necessárias para a decisão econômico-financeiro da empresa.

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 (SIG).

No setor governamental, o Decreto Federal nº 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. Além disso, estabelece que os sistemas de informação devem atentar-se à 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, no dispositivo legal, os sistemas de informações devem seguir aos padrões e as regulamentações estabelecidas em legislações vigentes.

No entanto, os sistemas de informação não se resumem a uma solução informatizada, mas se dividem em cinco áreas de conhecimento listadas a seguir:

- a) Conceitos Básicos: busca na teoria geral de sistema conceitos de sistema de informação e também conceitos de estratégia competitiva a fim de desenvolver sistemas de informação.
- b) Tecnologia de Informação: busca no hardware, software e avanços tecnológicos, questões estratégicas para a organização.
- c) Aplicações Empresariais: busca nos tipos de SI os sistemas que se adequam aos níveis organizacionais utilizando a Internet como fonte de comunicação.

- d) Processos de Desenvolvimento: busca criar novos serviços de valor e resolver problemas com utilização de metodologias, com auxílio de especialistas em informação.
- e) Desafios Gerenciais: busca de forma ética controlar os recursos e administrar os negócios estratégicos utilizando tecnologia da informação em todos os níveis organizacionais.

Estas áreas citadas acima se agrupam em três dimensões básicas: organizacional, humana (pessoas/social) e tecnológica, segundo Laudon, K. e Laudon, J. (2007, p. 11), demonstrado na Figura 1.

Figura 1 - As dimensões do SI



Fonte: Adaptado de Laudon, K. e Laudon, J. (2007, p. 11)

A dimensão organizacional refere-se ao fato de que os sistemas de informação existem no contexto das organizações, pois se propõe, principalmente, a auxiliá-las no alcance de seus objetivos. Laudon, K. e Laudon, J. (2007, p. 11) afirmam que “os sistemas de informação são parte integrante das organizações” e salientam que embora se pense que “a tecnologia da informação está alterando as organizações e empresas”, convém observar que em sentido oposto “a história e cultura das empresas também determinam como a tecnologia está sendo usada e como deveria ser usada”.

Logo, a otimização no uso de sistemas de informação depende da forma como a entidade usuária das informações está estruturada e de sua cultura organizacional (SANTOS, 2011).

Quanto à dimensão humana (pessoas/social), tem-se que uma organização atua por meio de pessoas, sendo sua qualificação resultado direto das pessoas que a compõem. Assim, pode-se afirmar que “uma empresa é tão boa quanto as pessoas que a formam” (LAUDON K.; LAUDON J., 2007, p. 12), o que torna esta dimensão um fator de extrema relevância no sucesso de um sistema de informações. Assim, a utilidade de um sistema de informações está

diretamente relacionada com a capacidade dos usuários na geração e uso das informações. Laudon K. e Laudon J. (2007, p. 12) afirmam que sem pessoas capacitadas e qualificadas para desenvolver, manter e usar um sistema de informações, este se torna inútil (SANTOS, 2011).

A dimensão tecnológica trata do ferramental de tecnologia da informação utilizado para tornar o sistema de informações mais prático e melhorar sua usabilidade. A tecnologia utilizada deve ser bem definida, pois o uso de uma solução inadequada certamente resultará em não uso do sistema de informação, assim como a forma de acesso e a segurança das informações. A organização deve dispor, ainda, de uma boa infraestrutura de redes de comunicação para permitir a transmissão dos dados de maneira confiável e tempestiva. Aliado a isso, os computadores que acessam as informações devem ter tecnologia atual e compatível com os *softwares* que gerenciam o banco de dados do sistema de informações. O usuário deve obter as informações de modo confiável e tempestivo (SANTOS, 2011).

Assim sendo, qualquer que seja o seu nível hierárquico, o gestor necessitará de um sistema de informação adequado às suas atividades. No caso das gerências intermediárias, estas utilizam predominantemente os sistemas de informações gerenciais, aqueles que atuam sobre os dados e informações do ambiente interno. Padoveze (2004, p. 136) cita que os componentes centrais dos sistemas de informações gerenciais são: a contabilidade societária e fiscal, o sistema orçamentário e o sistema de custos, sem prejuízo de outros como o controle patrimonial, a área financeira etc.

O sistema de informações financeiras subsidia com informações os administradores e gerentes financeiros da organização, enquanto que o Sistema de Informações Contábeis (SIC) executa inúmeras atividades contábeis, fornecendo informações agregadas com os dados contábeis que são também utilizadas pela maioria dos outros sistemas funcionais de informações. Contudo, o SIC passou a ser considerado um dos principais sistemas de informação gerencial, o qual atuando conjuntamente com os demais sistemas organizacionais contribui com todas as etapas do processo decisório e de gestão (PADOVEZE, 2004), tornando-se uma ferramenta gerencial indispensável.

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 custos e benefícios dos projetos e programas desenvolvidos na gestão.

Machado (2005, p. 39) expõe que um sistema de informação contábil possui os componentes descritos no Quadro 1, considerando os elementos objetivos e ambiente.

Quadro 1 - Subsistemas do Sistema de Informação Contábil (SIC)

Contabilidade operacional	Objetiva captar as informações relativas aos processos que decorrem dos diferentes tipos de negócios e dos diferentes modos de organização da empresa, tais como as compras, as vendas, a produção, contas a receber, custos, folha de pagamento, entre outros).
Planejamento	Objetiva prefixar os critérios de desempenho para cada uma das áreas de responsabilidade, planejar os resultados e compará-los com os resultados reais provenientes do subsistema de contabilidade operacional.
Contabilidade geral	Objetiva exercer o papel de núcleo diretor de todo o sistema, fixando os padrões contábeis e legais e os parâmetros de avaliação decorrentes das decisões do administrador, também pode ser chamado de sistema de contabilidade financeira.
Banco de dados	Objetiva reunir todas as atividades de armazenamento de dados do sistema.
Suporte à decisão	Objetiva tornar o sistema de informação contábil um instrumento estratégico para a empresa, inclui os processos de contabilidade gerencial e da inteligência artificial e dos subsistemas especialistas

Fonte: Adaptado de Machado (2005).

Estes subsistemas unem-se e integram-se por meio de recursos tecnológicos, de tal forma que todos os processos de negócios da empresa possam ser visualizados em termos de um fluxo dinâmico de informações, que perpassam todos os departamentos e funções, permitindo uma visão horizontal e de processo, ao contrário à visão tradicional verticalizada da hierarquia funcional das organizações (PADOVEZZE, 2010).

De modo que, no contexto de uma abordagem sistêmica, o SIC interage com o meio interno e externo para capturar dados contábeis a serem processados e produzirem informações contábeis úteis aos usuários internos e externos. Através do SIC, as organizações passam a dispor de um conjunto de informações monetárias e não-monetárias acerca do seu patrimônio, as quais propiciam maior segurança nas decisões, reduzindo as vulnerabilidades que rondam o processo de gestão e de decisão, principalmente quando envolverem matéria econômica e financeira.

A pesquisa *The Contingency Model” Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. Perspectives on Performance Measurement & Public Sector Accounting*, de Lüder (1993, p. 1-15), apresenta uma revisão crítica do modelo contábil no setor público e sugestões para sua 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) Por meio de um ambiente relativamente instável, por prazo indeterminado, que afetam indiretamente processo de inovação por meio das variáveis comportamentais (estímulos); b) Por meio de um ambiente relativamente estável, que também afetam indiretamente o processo de inovação através das

variáveis comportamentais (variáveis estruturais); c) Por meio 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.

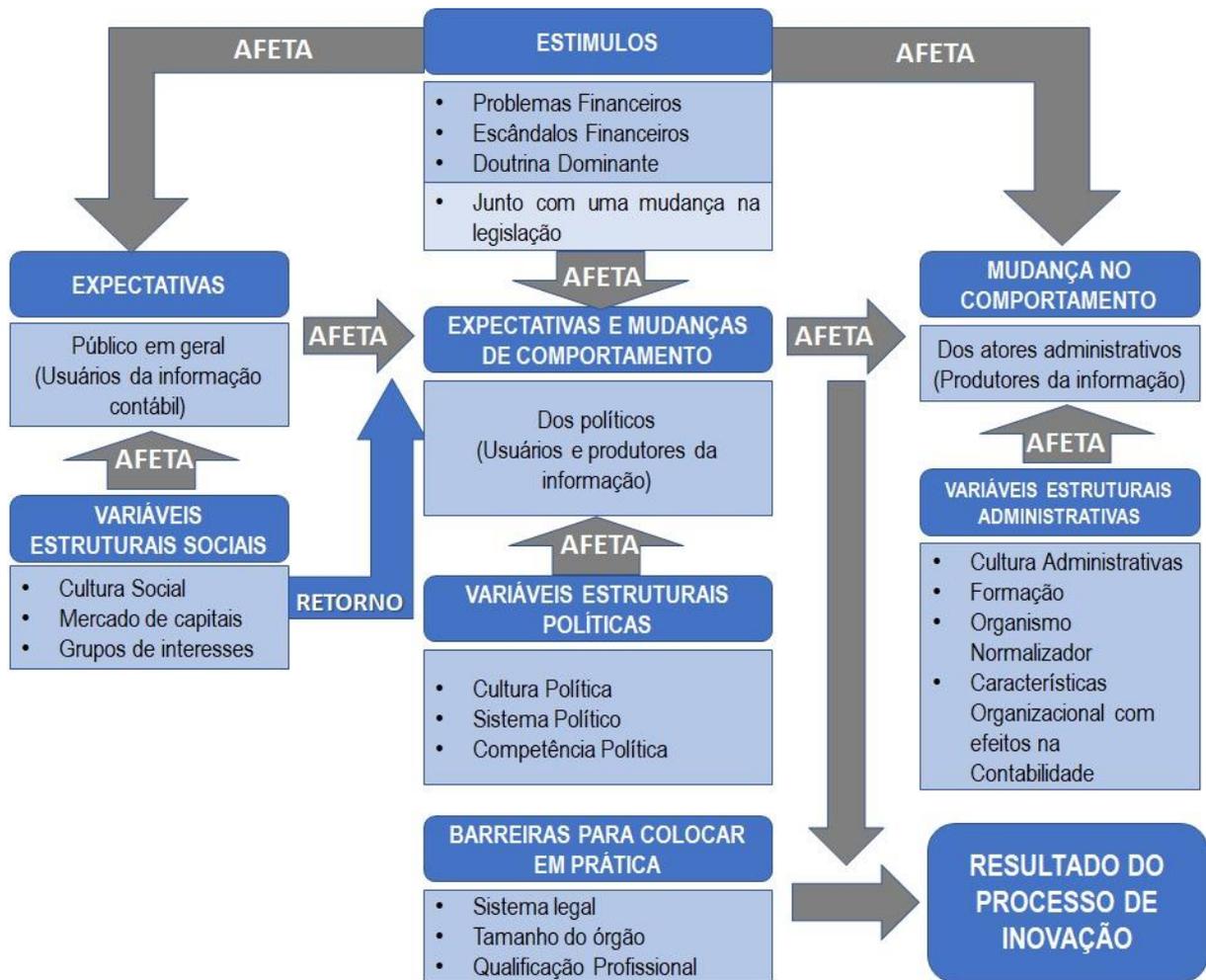
4) Analisar de maneira mais explícita a aplicação de estímulos abordando-os individualmente.

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”.

Lüder (1993) propõe um modelo que explica a transição da contabilidade governamental tradicional para um sistema mais informativo, desenvolvendo um modelo de contingência, conforme a Figura 2, seguindo seus pontos propostos.

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 subsidiar o processo de elaboração de políticas públicas que correspondem aos direitos assegurados constitucionalmente ou que se afirmam em função do reconhecimento por parte da sociedade e/ou pelos poderes públicos, conforme prever a Carta Magna de 1988.

Figura 2 - As inovações no modelo de contingência em CASP

Fonte: Adaptado segundo modelo de Lüder (1993).

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 municipal, cuja estrutura básica é representada na Figura 3.

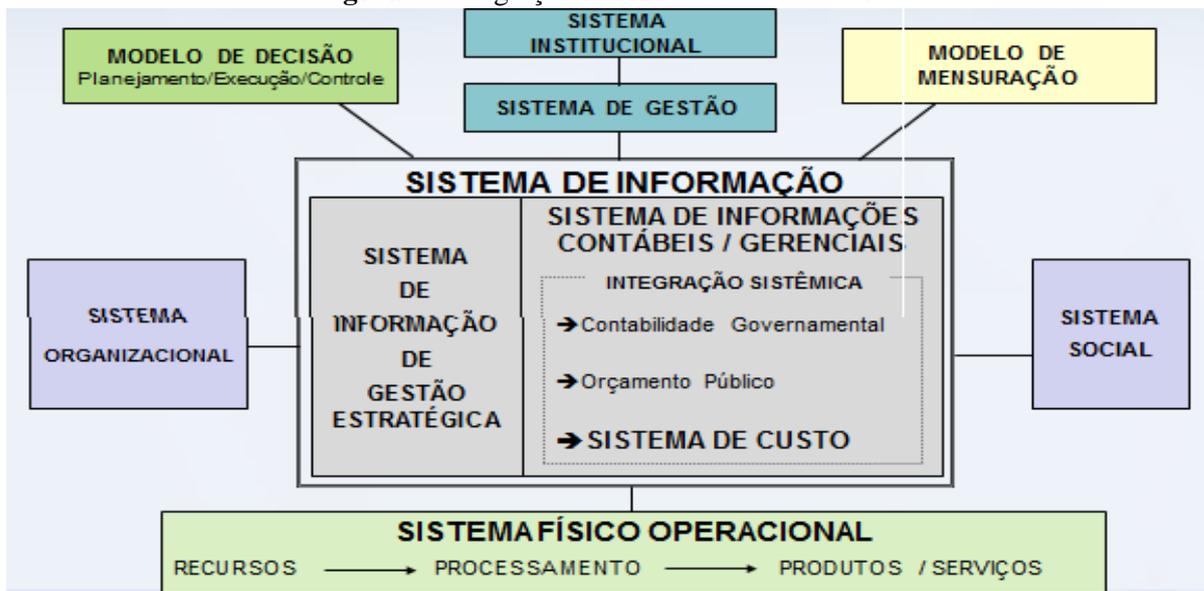
Figura 3 - Sistema de informação contábil integrado para a tomada de decisão



Fonte: Roberts et al. (2001)

Machado (2005, p. 41) considera que para o setor público os componentes do sistema de informações contábeis gerenciais são o subsistema de contabilidade governamental, o subsistema de orçamento público, o subsistema de processamento de dados e o subsistema de custos, cuja interação entre os demais sistemas está representada na Figura 4.

Figura 4 - Integração do sistema conceitual e sistêmico



Fonte: Machado (2005) adaptado de Padoveze (2004, p. 42).

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 de custos *versus* benefícios.

Neste fluxo, 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 selecionadas, afixando para aquelas regiões que dispõem somente do orçamento público como indutor o desenvolvimento local, conforme Machado e Holanda (2010, p. 808) expõem na Figura 5.

Figura 5 - O SICSP e a elaboração das políticas públicas



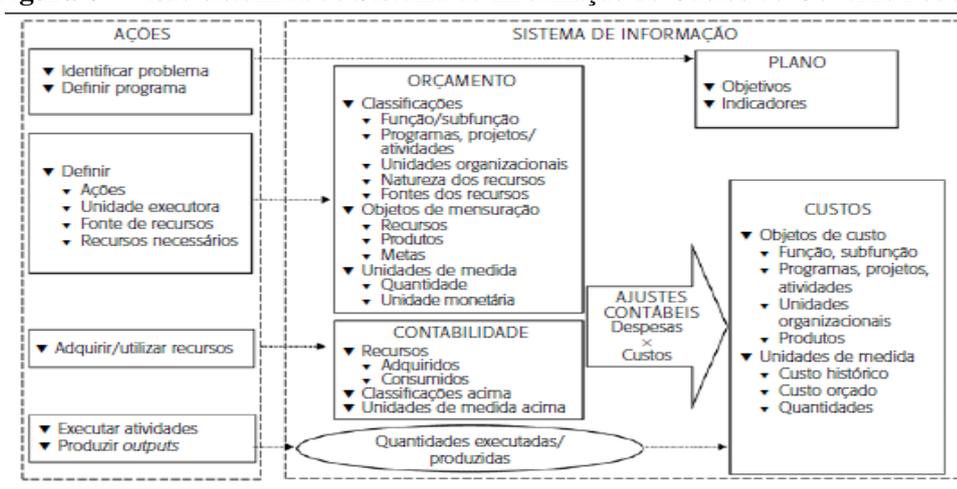
Fonte: Machado e Holanda (2010).

Outro fator relevante é a possibilidade de avaliação, por parte dos municípios 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.

Em estudo realizado por Silva (1997, p. 64) sobre a adoção do sistema de custo no setor público é dito que “para implantação do Sistema de Custos é fundamental a interligação entre os diversos sistemas de apoio administrativo, financeiro e contábil”. No mesmo entendimento, Machado (2002) buscou explicitar um conjunto de diretrizes para nortear a construção de um sistema de informação de custo aplicável ao setor público, propondo um modelo que deve ser “[...] integrado conceitual e sistematicamente aos subsistemas de orçamento público e de contabilidade governamental”.

Machado e Holanda (2010) também demonstram 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 custos absorve os dados do sistema orçamentário e do sistema contábil, não podendo desagregar a obtenção dos valores aplicados até então, a partir dos ajustes contábeis necessários que serão discutidos nos tópicos pertinentes deste estudo.

Figura 6 - Visão sistêmica do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal



Fonte: Machado e Holanda (2010).

Nesse sentido, Silva (1996) corrobora e sinaliza a importância da utilização dos conceitos de custos na administração pública:

A utilização dos conceitos de custo nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos com a consequente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão e ainda servir de instrumento de gestão facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle (SILVA, 1997, p. 45).

A seguir, são apresentadas as características conceituais aplicadas ao SICSP consideradas essenciais para a implantação e adoção por um ente público municipal, tendo como abordagem as dimensões necessárias para a adoção do SICSP.

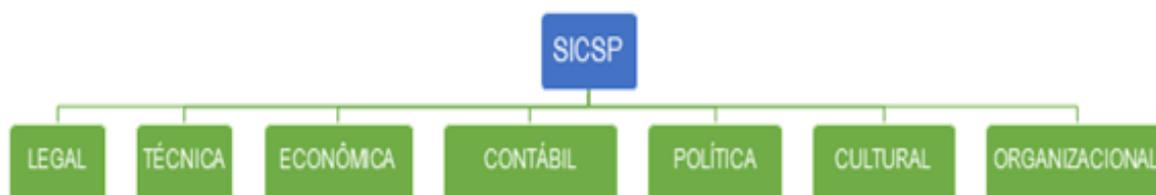
2.2 O Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP)

A implantação do SICSP está em sintonia com 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. É visto pelos órgãos reguladores 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 (ALONSO, 1999). Neste contexto, percebe-se a importância administrativa e política desse procedimento como parte de um processo histórico mais amplo relacionado à eficácia e à eficiência da administração governamental, ou seja, uma abordagem técnica.

A Confederação Nacional dos Municípios realizou em outubro de 2016 uma pesquisa sobre a utilização dos sistemas de informações contábeis e gerenciais, contando com a participação de 234 municípios de todas as regiões do Brasil (CNM, 2016). Com relação ao uso de sistemas de informações contábeis e gerenciais, 12% responderam que adotam o sistema de informação integrado do tipo *back office* (ERP), refere-se a uma ferramenta corporativa capaz de controlar todas as informações de uma empresa, integrando e gerenciando dados, recursos e processos, aumentando seu poder de tomada de decisão, as demais respostas foram insignificantes. Logo, o resultado da pesquisa comprova o uso do sistema de informação integrado na gestão pública municipal.

Quanto ao SICSP, neste estudo foi constatado que 8,1% já estavam com o sistema implantado e 16,2% em fase de implantação, totalizando 24,3% cidades. Ao serem indagados sobre os principais desafios enfrentados no processo de implantação, responderam que foram a falta de pessoal qualificado (57,7%) e o desenvolvimento ou contratação de sistema informatizado (51,7%). Os pesquisados concluem que os gestores públicos municipais já consideram que a informação contábil e gerencial podem auxiliar no processo de tomada de decisão e contribuir para uma melhor gestão das contas públicas municipais.

Partindo da análise teórica dos modelos estudados nesta pesquisa, é possível identificar as dimensões que impactam na implantação e adoção do sistema, conforme ilustrado a seguir:

Figura 7 - Dimensões do SICSP

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

A seguir são tratadas as abordagens do SICSP, considerando os aspectos necessários para a sua adoção partindo das análises dos modelos teóricos estudados e analisados nesta pesquisa. As dimensões legais, técnicas, conceituais, organizacionais e culturais e os aspectos que impactam na implantação e adoção do sistema, demonstradas na Figura 7, são tratados nos próximos tópicos.

2.2.1 Dimensão legal na adoção do SICSP

A Constituição Federal brasileira (1988, grifo nosso), no seu art. 37º, promulgou os princípios fundamentais da Administração Pública, dentre os quais destacam-se para este estudo os da legalidade e eficiência, conforme segue: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de **legalidade**, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** [...]”

Silva (1997, p. 56) afirma que a administração pública deve “estabelecer padrões de eficiência e verificar ao longo do tempo se esses padrões são mantidos por intermédio de uma vigilância constante sobre o detalhamento dos custos e despesas e sua apropriação aos serviços”, assim a informação de custos é de extrema relevância para o aumento da eficiência alocativa do setor público. Desta forma, impõe que todos os atos e fatos no setor governamental devem estar previstos na lei e a gestão deve ser conduzida com resultados eficientes, sabendo-se que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los, conforme afirma Alonso (1999).

Logo, ressalta-se que a obrigatoriedade legal de implantação de um sistema de custos na administração pública surge na década de 1960, com a promulgação da Lei nº 4.320/64, a qual estabelece nos artigos 85 e 99 a determinação dos custos nos serviços industriais na área governamental, ou seja, uma exigência restrita a determinado setor econômico. Em seguida, o art. 79 do Decreto-Lei nº 200/67, estabelece que a apuração de custos e a evidenciação dos

resultados da gestão pública, de forma ampla, para a sociedade, associando à esta determinação duas técnicas gerenciais para a tomada de decisão e controle, o orçamento público e a contabilidade pública, respectivamente (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 7).

No sentido de regulamentar na esfera federal o disposto neste último normativo citado, o Decreto Presidencial nº 93.872/1986 detalhou a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços, assim como determinou a penalidade, caso não fosse cumprido pelas unidades responsáveis por gerar a informação na forma determinada:

A Emenda Constitucional nº 19/1998 introduziu na Constituição Federal de 1988 a obrigatoriedade de obediência ao princípio da eficiência pelas entidades do setor público (FERNANDES; BEZERRA FILHO, 2016, p. 206). Em 2000, a Lei Complementar nº 101, conhecida como LRF, determinou no §3 do art. 50 que a administração pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial na área pública, estabelecendo estrutura mínima fiscal, limites de gastos e necessidade do cumprimento de metas de resultados por parte dos gestores públicos.

Em consonância, a Lei Federal nº 10.180/01, a qual 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, consagrou a STN como órgão central de contabilidade e concedeu a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal e ainda, determina a evidenciação dos custos dos programas e das unidades da administração pública federal.

O Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU) determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, reiterando o disposto no §3º do art. 50 da LRF.

O Poder Executivo Federal, no ano seguinte, constituiu a Comissão Interministerial de Custos por meio de Portaria Ministerial nº 945/2005, em resposta organizacional ao Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União, com o objetivo de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do sistema de informações de custos no governo federal (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010, p.48). Iniciou-se um processo de estudos, pesquisas e discussões cujo resultado do trabalho relatado por esta comissão contribuiu de forma significativa ao desenvolvimento do sistema uma vez que considerou imprescindível a definição de uma Política de Custos para a Administração Pública Federal, definindo o papel das organizações no processo de

implantação e o *modus operandi*; e ainda, identificou fatores críticos de curto e médio prazo, ressaltando os desafios e as dificuldades.

Em 2009, o Decreto nº 6976, que regulamenta a Lei nº 10.180/2001, dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, instituindo como uma de suas finalidades os custos dos programas e das unidades da administração pública federal; e ainda, como competência das setoriais de contabilidade manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Este normativo concedeu a STN competência para orientação normativa e à supervisão técnica do Sistema de Contabilidade Federal.

O Decreto nº 7386/2010, organiza a estrutura do Ministério da Fazenda, atribuindo à Subsecretaria de Contabilidade Pública, vinculada à STN, a competência de manter sistema de custos que permita o disposto no §3º do art. 50 da LRF. O Governo Federal, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional e do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), sob a coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, homologou o SIC do Governo Federal, em março de 2010.

O SIC foi instituído por meio da Portaria STN 157/2011, que estabeleceu a STN como o órgão central do Sistema de Custos Federal e demais ministérios, a Auditoria Geral da União -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. Em outubro de 2011, a Portaria STN nº 716, considerou o Sistema de Custos do Governo Federal como um sistema estruturante do Governo Federal que é composto pela Secretaria do Tesouro Nacional como órgão Central e os Órgãos Setoriais, e ainda que o SIC é o sistema informacional do governo federal que tem por objetivo o acompanhamento, a avaliação e a gestão dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e o apoio aos gestores no processo decisório. Também estabeleceu as competências do Órgão Central e dos Órgãos Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal, entre elas: prestar apoio, assistência e orientação na elaboração de relatórios gerenciais do SIC das unidades administrativas e entidades subordinadas e promover a disseminação das informações de custos nas entidades subordinadas.

Ainda em 2011, dois grandes passos foram dados para fortalecer a implantação do Sistema de Custos. Primeiro, a edição da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC) SP 16.11 pelo CFC, disciplinando a adoção do SIC do Setor Público - publicada pela Resolução CFC nº 1.366 de 25 de novembro. Esta norma estabelece a

conceituação, o objeto, as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e os cinco objetivos seguintes:

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 a criação, extinção, manutenção ou ampliação (CFC, 2008).

E em segundo, a publicação da Portaria nº 828, em dezembro de 2011, que 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, estipulando os prazos limites e solicitando a apresentação de cronograma da implantação dos procedimentos contábeis, entre eles, o sistema de informação de custos, pelos entes federados.

É importante citar a Portaria STN nº 437/2012, que aprovou a 5ª Edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MPCASP), a qual padronizou os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial na forma estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 2000. Neste normativo, a implantação do Sistema de Informação de Custos contempla o art. 6º da referida norma que trata da Parte II -Procedimentos Contábeis Patrimoniais, e estabelece que deve ser adotada pelos entes da Federação, gradualmente, até o final do exercício de 2014, salvo na existência de legislação específica emanada pelos órgãos de controle que antecipe este prazo. Ressalta-se que este prazo não foi atendido até o momento da conclusão deste estudo.

Em seguida, foi estabelecido pela STN, por meio da Portaria nº 492 no ano de 2012, o cronograma de ações dos procedimentos contábeis, para a implantação do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público que aprovou os seguintes prazos dispostos no Quadro 2.

A maioria dos estados, por imposição dos Tribunais de Contas para o cumprimento da citada portaria, emitiram seus decretos com o respectivo cronograma para a implantação dos procedimentos. No Pará, a Resolução nº 18.269/2012 do Tribunal de Contas do Estado do Pará e a Instrução Normativa nº 002/2013 do Tribunal de Contas do Município (TCM-PA) dispõem sobre o 'Cronograma de Implementação' dos novos procedimentos, o qual

corresponde ao envio das ações relacionadas à CASP, para as entidades do estado e pelos municípios do estado respectivamente, ao TCM-PA e à Secretaria do Tesouro Nacional. No total foram treze ações, com as especificações de datas limites de 31.12.2013 para a implantação pelo ente, entre elas a implantação do Sistema de Custos.

Quadro 2 - Cronograma de ações a adotar determinado pela STN

Ações	Prazo
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis. Registro de fenômeno econômico – depreciação dos bens móveis. Implementação do sistema de custos.	2010
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ajustes para perdas da dívida ativa. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência.	2011
Aplicação do plano de contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais (PCASP). Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.	2013
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ajustes para perdas referentes aos créditos, tributários ou não. Registro de fenômeno econômico – depreciação dos bens imóveis. Registro de fenômeno econômico – amortização. Registro de fenômeno econômico – exaustão. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura.	2014

Fonte: Adaptado do Anexo I da Portaria STN nº 439 (2012).

A STN, em dezembro de 2013, novamente se manifestou sobre tal procedimento, emitiu a Portaria nº 634/2013, 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”. E ainda, determina que os entes da Federação devem implementar sistema de informações de custos com vistas ao atendimento dos arts. 85 e 99 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e do § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 2000 e o sistema de informações de custos a ser adotado deve observar o disposto na Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprova a NBC T 16.11, e suas alterações posteriores.

Nesse contexto, não restam dúvidas sobre a obrigatoriedade legal de se levantar tais informações na gestão pública, inclusive municipal, e utilizá-las na avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento público. Arelado 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) em obediência ao conjunto de normas que a seguir apresenta-se em resumo no Quadro 3.

Quadro 3 - Normativos que tratam sobre a informação de custos no setor público

Normativo	Dispositivo legal
<p>Lei nº 4320/1964</p>	<p>Art. 85. “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”</p> <p>Art. 99. “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”</p>
<p>Decreto Lei nº 200/1967</p>	<p>Art. 79. “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”</p>
<p>Decreto nº 9.3.879/1986</p>	<p>Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.</p> <p>§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.</p> <p>§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.</p>
<p>Emenda Constitucional nº 19/98</p>	<p>Art. 3 O <i>caput</i>, os incisos I, II, V, VII, X, XI, XIII, XIV, XV, XVI, XVII e XIX e o § 3º do art. 37 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação, acrescentando-se ao artigo os §§ 7º a 9º.</p> <p>Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:</p>
<p>Lei Complementar nº 101/2000</p>	<p>Art. 50. “Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:</p> <p>§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”</p> <p>Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:</p> <p>[...] § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:</p> <p>[...] v- fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.</p>
<p>Lei nº 10.180/2001</p>	<p>Art. 15. - O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:</p> <p>V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.</p> <p>Art. 35. Os órgãos e as entidades da Administração direta e indireta da União, ao celebrarem compromissos em que haja a previsão de transferências de recursos financeiros, de seus orçamentos, para Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecerão nos instrumentos pactuais a obrigação dos entes recebedores de fazerem incluir tais recursos nos seus respectivos orçamentos.</p> <p>§ 1º Ao fixarem os valores a serem transferidos, conforme o disposto neste artigo, os entes nele referidos farão análise de custos, de maneira que o montante de recursos envolvidos na operação seja compatível com o seu objeto, não permitindo a transferência de valores insuficientes para a sua conclusão, nem o excesso que permita uma execução por preços acima dos vigentes no mercado.</p>

<p>Acórdão TCU nº 1078/2004</p>	<p>1.1. Determinar à Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, na qualidade de órgão central do Sistema de Planejamento e Orçamento da administração pública, que:</p> <p>1.1.2. adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei nº 10.707/2003, art. 20, § 2º);</p> <p>1.1.4. adote providências no sentido de que os relatórios de avaliação, elaborados por gerentes de programas finalísticos e enviados ao Ministério de Planejamento, contenham informações que demonstrem e analisem o montante de recursos gastos diretamente com a realização das ações e o montante gasto com despesas administrativas que concorreram de forma direta para consecução dessas ações, permitindo o controle dos custos dessas ações e a total transparência dos gastos públicos.</p>
<p>Portaria Interministerial nº 945/2005</p>	<p>Art. 1º Constituir Comissão composta pelos servidores Ariosto Antunes Culau e Bruno César Grossi de Souza, da Secretaria de Orçamento Federal; Denis Sant'anna Barros, da Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos; Alexandre Kalil Pires e Sábado Nicolau Girardi, da Secretaria de Gestão; Sandra Helena Caresia Gustavo Rodrigues, da Secretaria de Recursos Humanos; Luciano Oliva Patrício, da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda; Tarcísio José Massote de Godoy e Isaltino Alvez da Cruz, da Secretaria do Tesouro Nacional; e José Antonio Meyer Pires Júnior, da Controladoria-Geral da União, para, sob a presidência do primeiro, elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal.</p>
<p>Res. CFC nº 1133/2008</p>	<p>Art. 1º Aprovar a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.</p> <p>Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.</p> <p>35. A Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do setor público.</p> <p>36. A Demonstração do Resultado Econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:</p> <p>(a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;</p> <p>(b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e</p> <p>(c) resultado econômico apurado.</p> <p>37. A receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade.</p> <p>38. Custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.</p>
<p>Decreto nº 6976/2009</p>	<p>Art. 3º “O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:</p> <p>VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”.</p> <p>Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:</p> <p>[...] XIX - manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;</p>
<p>Decreto nº 7386/2010</p>	<p>Art. 2º O Ministério da Fazenda tem a seguinte Estrutura Organizacional:</p> <p>[...]</p> <p>II - órgãos específicos singulares:</p> <p>[...]c) Secretaria do Tesouro Nacional:</p> <p>1. Subsecretaria de Contabilidade Pública;</p> <p>Art. 21. À Subsecretaria de Contabilidade Pública compete:</p> <p>[...]VII - manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.</p>
<p>Portaria STN nº 157/2011</p>	<p>Art. 1º Fica criado o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal.</p> <p>Art. 2º O Sistema de Custos do Governo Federal visa a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.</p> <p>Art. 3º - Integram o Sistema de Custos do Governo Federal:</p> <p>I - a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, como órgão central; e</p>

	II - os órgãos setoriais.
Portaria STN nº 716/2011	Art. 3º Compete aos Órgãos Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal : II - Prestar apoio, assistência e orientação na elaboração de relatórios gerenciais do Sistema de Informações de Custos - SIC das unidades administrativas e entidades subordinadas; X - Promover a disseminação das informações de custos nas entidades subordinadas;
Resolução CFC nº 1.366/2011	Art. 1º Aprovar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público . Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. A entidade que esteja sujeita a legislação que estabeleça prazo distinto para início da sua adoção pode adotar esta Norma a partir do prazo estabelecido por aquela legislação.
Portaria STN nº 828/2011	Art. 6º A Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais deverá ser adotada pelos entes da Federação gradualmente a partir do exercício de 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014, salvo na existência de legislação específica emanada pelos órgãos de controle que antecipe este prazo, e a parte III - Procedimentos Contábeis Específicos deverá ser adotada pelos entes de forma obrigatória a partir de 2012 Parágrafo único. Cada Ente da Federação divulgará, até 90 (noventa) dias após o início do exercício de 2012 , em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos adotados e o cronograma de ações a adotar até 2014, evidenciando os seguintes aspectos que seguem, em ordem cronológica a critério do poder ou Órgão: [...] VI - Implementação do sistema de custos ;
Portaria STN nº 437/2012	Art. 6º- Parte II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais) deverá ser adotada pelos entes da Federação gradualmente até o final do exercício de 2014 , salvo na existência de legislação específica emanada pelos órgãos de controle que antecipe este prazo, observados os seguintes aspectos (Portaria STN nº 828/2011): VI - Implementação do sistema de custos ;
Portaria STN nº 439/2012	Art. 1º Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos a que se refere o art. 1º da Portaria STN nº 828/2011 serão adotados, no âmbito da União, nos seguintes prazos: I - Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais serão adotados integralmente até o final do exercício de 2014; II - O Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais e das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, será adotado durante o exercício de 2013. Art. 2º Ficam estabelecidos os prazos limites de adoção dos procedimentos contábeis de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) da Secretaria do Tesouro Nacional, conforme cronograma de ações constante do Anexo I desta Portaria.
Resolução TCEPA nº 18.269/2012	Art. 1º Determinar aos Poderes e órgãos da Administração Pública Direta e Indireta do Estado do Pará a adoção obrigatória: II - Dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, gradualmente, a partir do exercício de 2012 e, integralmente, até 2014. § 1º As obrigações descritas nos incisos I e II do caput deverão ser cumpridas nos prazos definidos no "Cronograma de Implementação das Novas Regras Aplicadas à Contabilidade Pública, em atendimento às Portarias STN 406/2011, 828/2011 e 231/2012", Anexo Único desta Instrução Normativa.
Resolução TCMPA nº 02/2013	Art. 1º – Determinar aos Poderes e órgãos da Administração Pública Direta e Indireta dos Municípios do Estado do Pará, o cumprimento obrigatório dos seguintes procedimentos, até 31 de dezembro de 2013: I – Implantar integralmente os Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), estabelecidos na Parte III do MCASP – 5ª Edição; II – Implantar integralmente os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), estabelecidos na Parte II do MCASP – 5ª Edição; III – Adoção integral do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), em todos os entes jurisdicionados. § 1º. O Poder Executivo de cada Município do Estado do Pará divulgará, por meio eletrônico de acesso público, e encaminhará, por meio documental, à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e ao Tribunal de Contas dos Municípios/TCM-PA, até o dia 31 de maio de 2013, o cronograma de ações estabelecido no Anexo Único desta Instrução Normativa. § 2º. O “Cronograma de Implementação” deverá abranger os Poderes Executivo e Legislativo, incluindo os órgãos e entidades da administração direta e indireta, fundações

	<p>mantidas pelo Poder Municipal, autarquias, empresas públicas e as sociedades de economia mista integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social.</p> <p>Art. 2º – Caberá ao Chefe do Poder Executivo Municipal acompanhar a execução do “Cronograma de Implementação” definido pelo ente federado.</p>
Portaria STN nº 634/2013	<p>Art. 1º - As 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 são estabelecidas por esta Portaria.</p> <p>Art. 8º - 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.</p> <p>§ 1º - Os entes da Federação devem implementar sistema de informações de custos com vistas ao atendimento dos arts. 85 e 99 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e do § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 2000.</p> <p>§ 2º - O sistema de informações de custos a ser adotado deve observar o disposto na Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprova a NBC T 16.11, e suas alterações posteriores.</p>
Resolução CFC nº 1.437/2013	<p>Art. 5º Alterar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.366/11, publicada no D.O.U., Seção I, de 2/12/11, como segue: (a) dar nova redação às definições “Custo variável” e “Custo padrão (standard)” do item 9etc.</p>

Fonte: Elaborado pela autora a partir de Monteiro et al. (2011).

Conforme a legislação vigente acima descrita, a geração da informação de custos é obrigatória legalmente para todos os entes da federação, ou seja, além da União, também para os estados e os municípios. No caso do estado do Pará, tanto o TCEPA quanto o TCMPE emitiram resoluções endossando as portarias da STN e atribuindo sanções para o descumprimento das mesmas, resta saber se tais normas são de conhecimento dos gestores e dos técnicos que estão desenvolvendo as atividades pertinentes.

A STN, como o Órgão Central de Custos do Governo Federal, entende que esse processo possui duas fases básicas, quais sejam: a primeira, que consiste em levantar a informação, denominada aqui de fase de geração da informação; e a segunda, chamada de gestão da informação, que refere-se aos informes de custos gerados, a fim de avaliar os resultados, retroalimentar o planejamento orçamentário, auxiliar a tomada de decisões pelo gestor, atribuir a este a responsabilidade sobre o desempenho da unidade sob sua gestão (custos para controle) etc. Dantas (2014, p. 238) afirma que:

[...] 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.

Apesar deste arcabouço legal determinar a geração das informações de custo de modo obrigatório, a forma como serão utilizadas pelos gestores, ou como serão geridas, é

prerrogativa da gestão da unidade, posto que é gerencial. Nesse contexto, os esforços da STN são envidados em uma estratégia de sensibilização dos órgãos, com o objetivo de convencer a alta direção sobre a importância do tema para a Administração, assim como fomentar o processo de implantação e desenvolvimento das respectivas setoriais de custos. Dessa forma, espera-se alavancar o processo de evidenciação e avaliação das informações de custo, cabendo às setoriais uma atuação integrada com as regras de negócios do órgão e com o controle gerencial das unidades administrativas.

Em sequência, aborda-se a parte técnica necessária para a adoção do SICSP nos municípios e se é possível adoção do SIC Federal na esfera municipal, principalmente diante das particularidades regionais.

2.2.2 Dimensão técnica na adoção do SICSP

Apesar dos normativos legais determinarem a adoção de Sistema de Custos no setor público, Machado e Holanda (2010, p. 793) expõem que “o fato é que a administração pública, até 2010 (seja o Executivo, o Legislativo ou o Judiciário), não utilizava Sistema de Custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos”. A falta de cumprimento às determinações legais pelas entidades governamentais poderia ser relacionada à ausência de sistema e a metodologia adequada para utilização por todo o governo federal (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Silva (1997) e Alonso (1999) demonstram o mesmo entendimento quanto à dificuldade de se implantar sistema de custos na administração pública, o primeiro devido ao momento de seu estudo, atribui ao fato do atual estágio da contabilidade pública no Brasil, o segundo entende que se trata de uma questão cultural e até mesmo econômica. Já Dantas (2014) externa que a demora em atender à legislação na implementação de sistema de custo no setor público poderia ser relacionada com a inexistência ou a fragilidade de uma base teórica que possa ser adaptada aos aspectos específicos do processo produtivo do setor público, ou das restrições legais na organização das informações financeiras do setor público.

Mauss e Souza (2008) seguem na mesma linha das observações de Monteiro et al. (2011), e demais autores (SILVA, 1997; ALONSO, 1999; RESENHA; CUNHA; BEVILAQUA, 2010), sobre a não implantação de um sistema de custos anteriormente, quando menciona em seu estudo que no Brasil, o governo federal discute desde 2005, por meio da comissão interministerial de custos instituído pela portaria 945, que de acordo com a STN (2014) estabelece as diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação

do sistema de custos federal e que tal iniciativa foi motivada em resposta ao Acórdão nº 1078/2004 do TCU.

Na pesquisa de Mauss e Souza (2008) consta que algumas instituições públicas brasileiras foram pioneiras em relação ao assunto. As citadas como exemplo pelos autores foram: Comando da Aeronáutica, Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS), Comando da Marinha, Comando do Exército, Laboratório Nacional de Luz Síncrontron, Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (SESU-MEC), Banco Central do Brasil (BACEN), Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO) e Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA).

O BACEN se destaca por ter implantado e colocado em operação o seu sistema desde 2003. E merece ressaltar que no âmbito municipal também, são relatadas as experiências dos municípios do Rio de Janeiro e de Salvador, ambos na Secretaria Municipal de Educação (SEMEC) pelos autores Mauss e Souza (2008, p. 29), e o estado do Rio Grande do Sul, inicialmente implantado na Secretaria Estadual da Fazenda (SEFA) e em fase de elaboração na Secretaria Estadual de Educação, o sistema de custos está em fase inicial.

Com relação aos estados brasileiros, verificam-se poucas iniciativas relacionadas à adoção do SICSP, apresentadas no Congresso Internacional de Contabilidade de Custos, realizado anualmente, desde 2010 e que se encontra na oitava edição em 2017. Em destaque de experiência, constam dos anais do evento a da Companhia de Saneamento e Abastecimento do Estado de Santa Catarina, SEMAE, apresentada no V Congresso Internacional de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público, realizado em 2015, na Escola de Administração Fazendária, em Brasília. Com tal iniciativa, buscou-se, primeiramente, 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 (SOCIALIRIS, 2016).

Considerando o aspecto técnico e operacional, até o momento existem cinco modelos de custos para o setor público efetivamente testados e adotados no Brasil:

- 1) o modelo teórico desenvolvido por Machado (2002), aplicado ao Governo de São Paulo;
- 2) o modelo conceitual apresentado por Machado e Holanda (2010), aplicado ao governo federal;

3) o modelo operacional da Secretaria do Tesouro Nacional (2013), baseado nos estudos de Machado e Holanda (2010), e que vem sofrendo atualização ao longo dos últimos cinco anos para a possível adoção por todos os entes da União;

4) o modelo desenvolvido por Dantas (2013) sob a visão da *accountability* da Universidade de Brasília, permite ser aplicado de forma integral no âmbito dos estados e municípios; e

5) o modelo proposto por Santos (2014) em sua dissertação de mestrado sob orientação de Bezerra Filho, que permite condições de realização de mensuração e acumulação das informações sobre custos aos seus respectivos objetos, com base nas informações patrimoniais (por competência).

A tese de Machado (2002) intitulada “Sistema de informação de custos: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental” contribuiu para o desenvolvimento teórico do SIC. Assim, apresenta os conceitos que norteiam a criação do modelo de sistema de custos, começando pela determinação das prioridades como, que tipo de tecnologia propicia a intensidade da interação vertical das ações com o plano plurianual, o nível de participação dos servidores e o *layout* escolhido que terá influência direta nos custos dos produtos e serviços prestados (MALDONADO et al., 2015, p. 8).

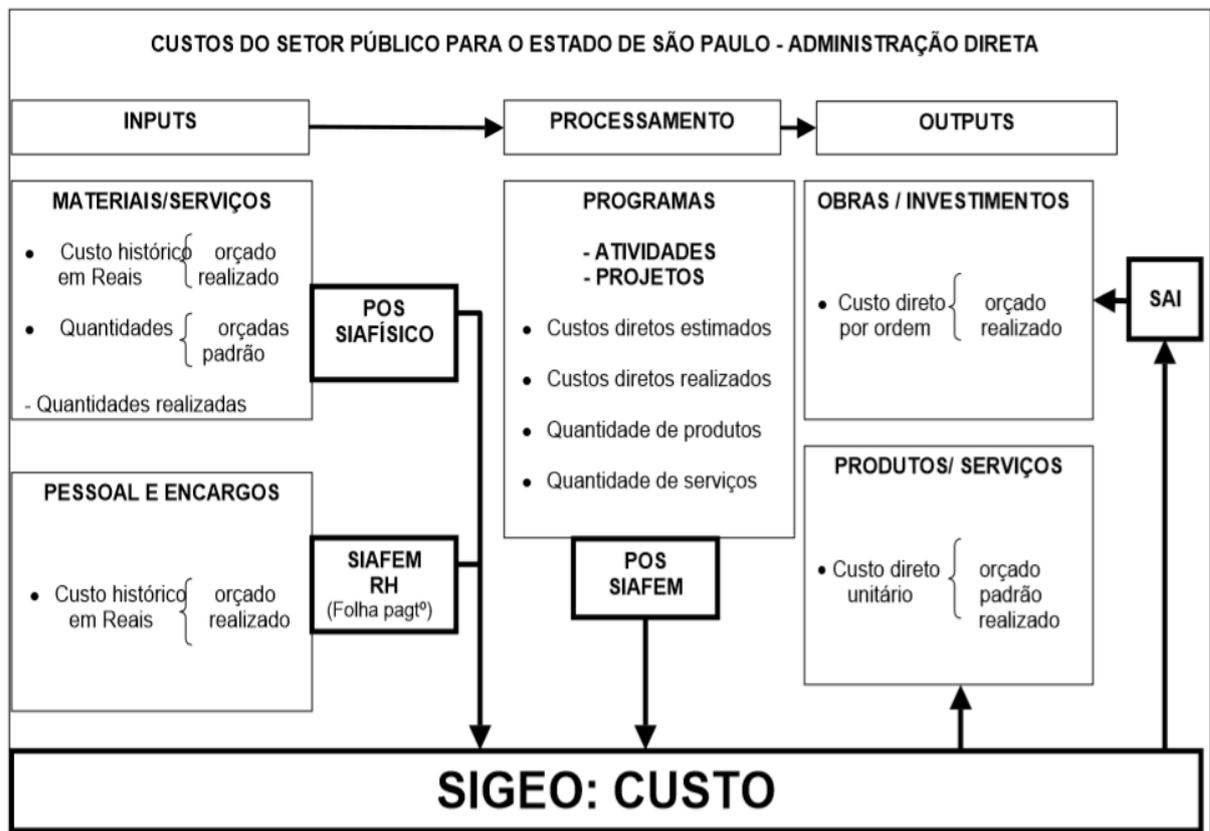
De acordo com Machado (2002), o sistema de custos deve constar no programa de ação do governo, fazendo parte da discussão do orçamento anual. Partindo desse ponto, o autor aponta que, para a tomada de decisão e escolha da implantação, é importante o conhecimento do objetivo proposto pelo Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público; como se fornece informações que permitem a tomada de decisão do gestor; promove a avaliação da eficiência e verificação da eficácia dos programas já executados, tendo ainda como finalidade mensurar, reunir e demonstrar os dados internos do governo (PADRONES et al., 2017, p. 74).

Padrones et al. (2017) mencionam que o modelo proposto apresenta o sistema de informações gerenciais denominado de Sistema de Informações Gerenciais de Execução Orçamentária – SIGEO, desenvolvido e aplicado ao Governo do Estado de São Paulo no período de 1998 a 2002, o qual integra as bases de gestão orçamentária e financeira de seus recursos, apoiando-se na informatização e na capacitação de seus servidores usuários. A implantação foi gradativa, iniciando pelo sistema de contabilidade e orçamento, depois a integração dos módulos de administração de materiais com o sistema de informações gerenciais, em seguida administração de recursos humanos, financeiros e patrimoniais, no entanto ainda não contemplava o módulo do sistema de custos (MACHADO, 2002).

O SIGEO estabelece o ambiente para a implantação do sistema de custos, sendo necessário a construção do módulo que contempla os custos mediante o desenvolvimento de três ações citadas a seguir e representadas na Figura 8:

- modelar as despesas orçamentárias liquidadas, extraídas do SIAFEM-SP, transformando-as em custos de acordo com os parâmetros de ajustes estabelecidos;
- incorporar as propostas orçamentárias por setores para os gestores incluírem a quantidade de produtos e serviços;
- incorporar e modelar as informações relativas aos indicadores e programas do planejamento.

Figura 8 - Modelo conceitual do SICSP proposto para o estado de São Paulo por Machado

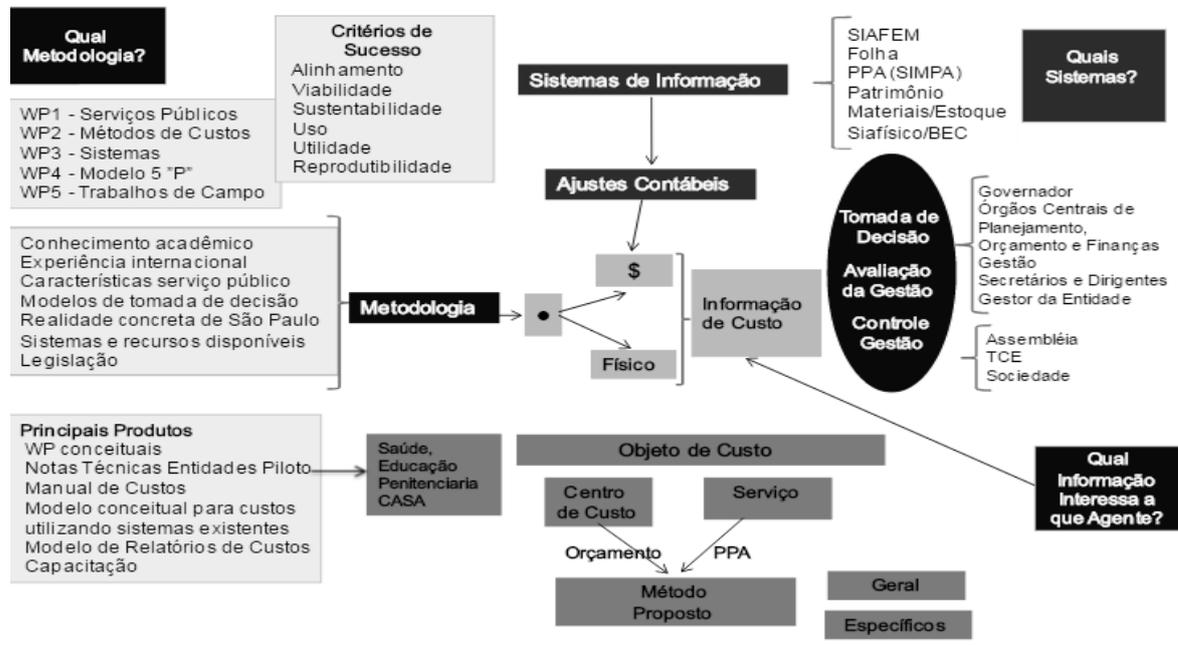


Fonte: MACHADO (2002).

A tese de Holanda (2002) denominada “Controladoria governamental no contexto do governo eletrônico – uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de SP” apresenta uma importante contribuição na parte da metodologia de desenvolvimento e implantação. No período de 2010 a 2012, o Governo do Estado de São Paulo iniciou a construção de um sistema de custos com apoio do fundo Monetário Internacional demonstrado na Figura 9,

tendo como consultor Holanda, cuja experiência serviu para o aperfeiçoamento e criação do SIC do governo federal, segundo Padrones et al. (2017).

Figura 9: Modelo conceitual do SICSP adotado pelo estado de São Paulo



Fonte: SOCIALIRIS (2016).

A STN, com base nos estudos de Machado e Holanda (2010) desenvolvidos numa realidade contábil de 2002, adapta o SIC para os procedimentos contábeis instituídos pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP, evidenciando as Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas -VPA e VPD, tais condições foram publicadas a partir da cartilha em 2013 (BRASIL, 2013), a qual tem como objetivo a mensuração, a avaliação, o apoio à tomada de decisão, na função de planejamento e controle de custos, por reunir as bases de dados e tratar todas as informações de custo do governo federal o que se tornou um desafio, forçando o governo a adotar uma série de soluções para que seus diferentes setores possam gerir as informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais, finalizando com a capacitação de seus servidores com foco principalmente no aspecto patrimonial (BRASIL, 2013).

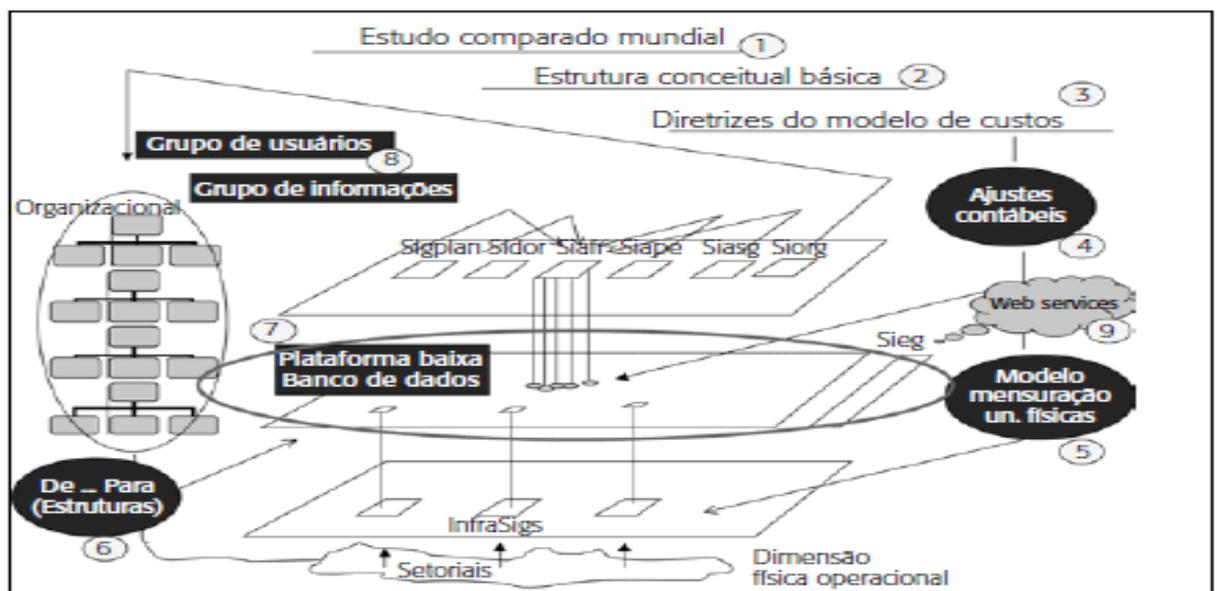
O modelo foi desenvolvido como uma ferramenta tecnológica (um *software*) utilizada *on-line* com a capacidade de integrar diversos sistemas do governo federal em uma única base de dados (*data warehouse*), consolidando as informações dos diversos programas sem exigir sua alteração, reunindo as informações de custos, armazenando e permitindo o apoio a tomadas de decisões pelo gestor (BRASIL, 2013), ou seja, não é um sistema transacional, mas

por ser um *data warehouse*, capta informações dos sistemas transacionais, os denominados Sistemas Estruturadores do Governo Federal.

O mesmo foi mantido com a parceria do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) e fez a integração estrutural dos três principais sistemas do governo federal: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), Sistema Informatizado de Gestão de Recursos Humanos do Poder Executivo Federal (SIAPE) e o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) (BRASIL, 2013), foi construído em baixa plataforma no formato de um banco de dados, no nível intermediário efetuando uma ligação entre os Sistemas Estruturantes (SIGPLAN, SIDOR, SIAFI, SIAPE, SIASG, entre outros), considerados sub-sistemas, e os sistemas setoriais dos órgãos (Infra SIG), conforme Holanda (2010), e evidenciado na Figura 10.

É um sistema gerencial, integrado aos principais sistemas estruturantes do governo 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. Com esta estrutura técnica matricial, representada na Figura 10. O SIC só pode ser adotado nos entes que fazem parte do Orçamento Geral da União (OGU), ou seja, os estados e os municípios precisariam adaptá-lo à realidade local ou desenvolver um sistema de informação de custos com o mesmo desenho e raciocínio tecnológico e sistêmico, ressaltando que na estrutura organizacional é imprescindível a existência de subsistemas estruturantes para o seu funcionamento.

Figura 10 - Plataforma do Sistema de Informação de Custos do Setor Público Federal (SIC)

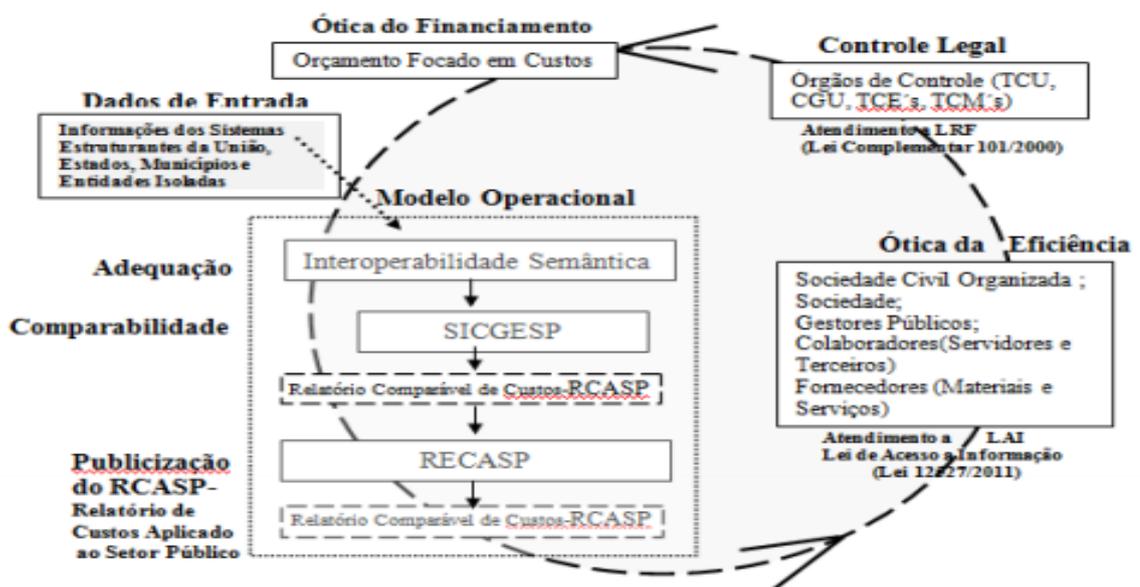


Fonte: Holanda et al. (2010).

O modelo apresentado na tese de Dantas (2013), defendida na UNB com o título “Um modelo de custos aplicado ao setor público sob a visão da *accountability*”, define como ponto de partida para a modelagem do sistema de custos e gestão, a conceituação de custos 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, identificado a forma de financiamento específica do setor público, face as operações sem a obrigação de contraprestação de serviço direta, estabelecendo uma medida de avaliação para possibilitar a gestão e a tomada de decisão, a saber: “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).

Neste sentido, trata-se de um instrumento de suporte para a *accountability*, esta melhoria no setor público significa maior transparência e possibilita a instrumentalização do controle social. Este entendimento se concretiza na proposta de Dantas (2014), a qual foi desenvolvida numa lógica sistêmica com base nos estudos de Machado e Holanda (2010). No entanto, inclui como atores do fluxo, os órgãos de controle externo, representados por TCU, Controladoria Geral da União, Tribunais de Contas dos Estados (TCE) e dos Municípios (TCM), e também, sociedade e sociedade civil organizada, representante do controle social, como usuários da informação de custos no setor público, em atendimento aos dispositivos da LRF e Lei de Acesso a Informação, conforme demonstrado a seguir na Figura 11.

Figura 11 - Modelo conceitual de custos para o setor público sob a visão da *accountability*



Fonte: Dantas (2014).

O Sistema de Informação de Custos e Gestão Aplicado ao Setor Público (SICGESP) 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: SICGESP: é o modelo operacional de Infrasing de custos que recebe os dados da camada da interoperabilidade semântica e aplica o 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).

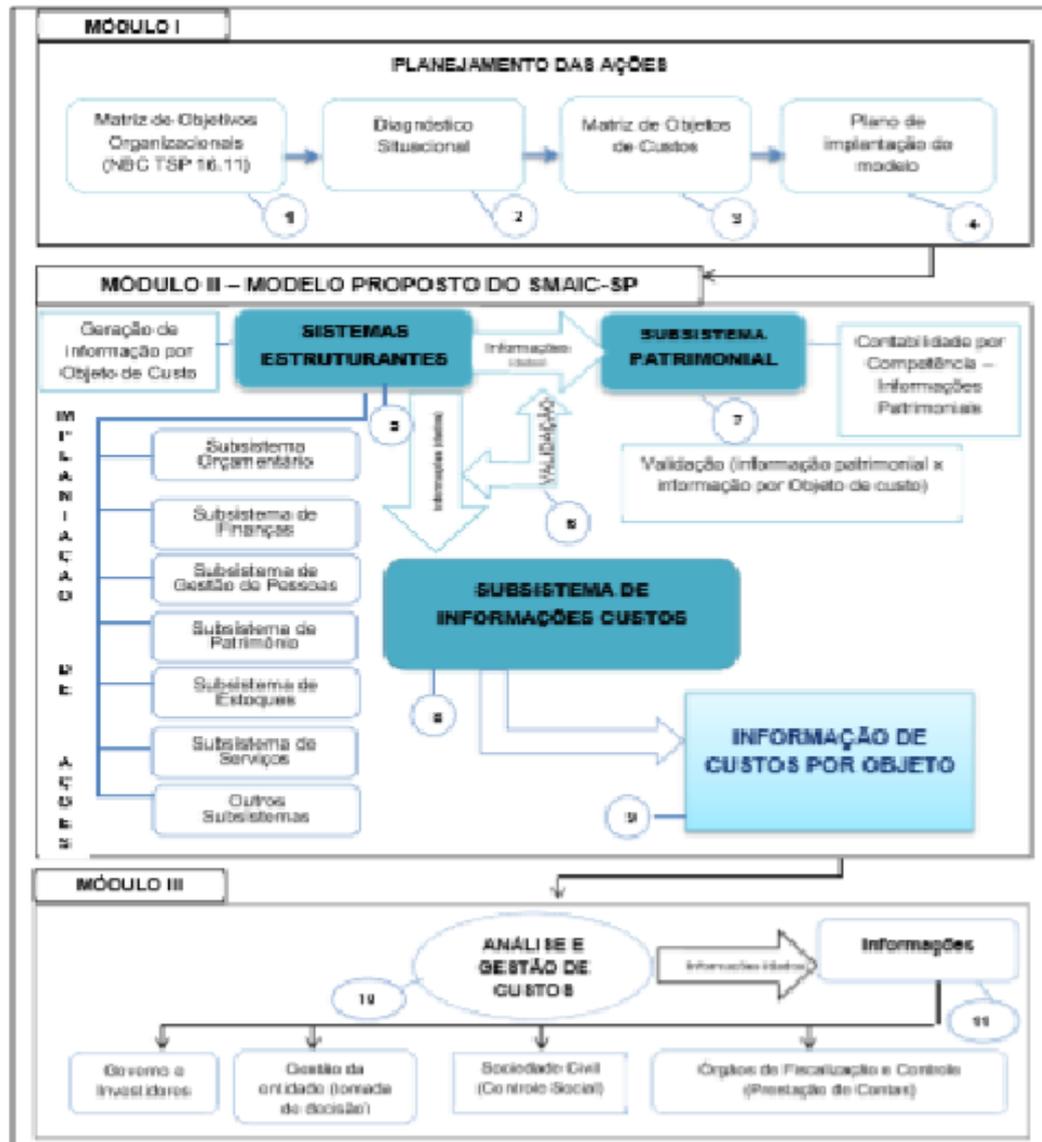
Logo, os entes que utilizam sistemas estruturantes para o desenvolvimento de suas atividades administrativas podem adotar a plataforma do SICGESP como modelo seguido de algumas adaptações, visando a adoção do princípio contábil da competência que reconhece a receita e a despesa para o registro no momento do fato gerador das mesmas. Este modelo vem sendo desenvolvido e implantado nos estados do Ceará, Goiás e e em adoção nos municípios do estado do Pará.

O modelo de sistema de informações de custos para o setor público proposto por Santos (2014), refere-se a implantação de subsistema de mensuração e acumulação de custos dos serviços no setor público (SMAIC-SP) a partir das informações patrimoniais e fundamenta-se nas informações de custos por objeto, o que poderá auxiliar o gestor público no que tange à tomada de decisão, prestação de contas e instrumentalização do controle social.

Este estudo também parte das considerações apontadas por Machado e Holanda (2010, p. 815), relacionadas a metodologia de mensuração de custos utilizada pelo Governo Federal “conviver ainda com as limitações atuais na contabilidade pública, a falta de integração dos sistemas estruturantes e a falta de padronização das estruturas organizacionais do Governo Federal”. Entretanto, com a adoção da contabilidade patrimonial no setor público essa metodologia irá “gradativamente se aperfeiçoando”.

De acordo com Bezerra Filho e Santos (2016), o subsistema está estruturado em três módulos, conforme Figura 12, sendo que o I e o II são divididos por fases, a seguir são demonstradas da forma que segue segundo os autores:

Figura 12: Visão Sistêmica do SMAIC - SP



Fonte: Fernandes, E. S.; Bezerra Filho, J. E.(2016).

O Módulo I aborda as fases de Estudos e Planejamento das Ações, as quais estão divididas nas seguintes fases:

1. Definição de matriz de objetivos organizacionais em atendimento ao disposto na NBC TSP 16.11;
2. Elaboração de diagnóstico da entidade;

3. Construção da matriz de objetos de custos;
4. Plano de implantação;

As fases de “1” a “4” representam o conjunto de ações que precedem a implantação prática do SMAIC-SP, mas que são de extrema importância para o sucesso do projeto, pois irão definir os pressupostos básicos que irão nortear o processo de geração das informações para o Subsistema de Custos.

O Módulo II trata dos procedimentos operacionais para Implantação de Ações, as quais estão divididas nas seguintes fases:

5. Controle dos bens e serviços consumidos na produção dos serviços disponibilizados à sociedade e concessão de informações patrimoniais do consumo por insumo e por objeto de custos;
6. Validação dos dados gerados pelos subsistemas estruturantes acerca das informações patrimoniais por insumo e por objeto de custo, bem como dos custos orçados e quantidades de produtos, estimada e realizada;
7. Recebimento, processamento e geração (saída) de informações contábeis patrimoniais; informação de custos que podem ser adotados e/ou adaptados para todos os entes da federação, em especial aos municípios.

Nos modelos apresentados neste estudo, percebe-se que a lógica sistêmica está presente em todos, sendo considerada uma condição essencial para o desenvolvimento e a implantação do SICSP. Todavia, a maioria dos municípios estão longe desta realidade técnica e sistêmica, conforme constatado na pesquisa realizada pela Condereação Nacional dos Municípios (CNM, 2016). A seguir, traçam-se os conceitos e as definições sobre os aspectos econômicos e contábeis necessários para a adoção do SICSP nos municípios.

2.2.3 Dimensão econômica e contábil na adoção do SICSP

A CF/88 alterou as responsabilidades no sistema federativo nacional no que tange às responsabilidades fiscais, administrativas, orçamentárias e financeiras nas três esferas de governo. De acordo com Réus (2012, p.90), ao instaurar um novo pacto, foi conferido aos municípios autonomia fiscal e administrativa em relação às demais esferas governamentais, além de uma série de novas competências relacionadas à execução de políticas sociais. Esse

processo conferiu à municipalidade maior relevância na organização política do Estado e elevou as possibilidades reais de ação local para o desenvolvimento.

Uma dessas mudanças é a realocação dos recursos financeiros por meio de transferências estaduais e municipais, ocasionando novas atribuições aos municípios em virtude da descentralização dos gastos públicos, como exemplo tem-se o aumento de transferências federais pelos fundos de participação (RÉUS, 2012).

Partindo da abordagem legal, verifica-se que a Lei nº 4.320/64 instituiu duas técnicas gerenciais em um único processo de gestão para a tomada de decisão e controle, o orçamento e a contabilidade, de acordo com Mauss e Souza (2008). A integração destas duas técnicas é a identificação com a Teoria dos Sistemas, onde se percebe a interação entre tais elementos caracterizando os subsistemas, ou seja, um sistema poderá ser decomposto em novos subsistemas, e assim sucessivamente.

Para um melhor entendimento destas abordagens, passa-se, a seguir, aos conceitos e definições do gasto distintamente, considerando a visão econômica e a contábil.

a) A abordagem econômica do SICSP

No intuito de atingir as metas alocativas e distributivas do orçamento público, o governo utiliza tanto as receitas quanto os gastos. Musgrave (1980, p.6) define que a função alocativa é o processo pelo qual o total de recursos é dividido para utilização no setor público e privado, e pelo qual se estabelece a composição do conjunto dos bens públicos. Enquanto que a função distributiva refere-se aos ajustes na distribuição de renda e da riqueza como forma de garantir uma distribuição considerada mais justa pela sociedade. Assim, a função alocativa tem como principal objetivo a oferta de bens e serviços que não são providos pelo sistema privado, através da produção direta, terceirizada, mista ou através de subsídios ao setor privado conforme Rezende (2001, p. 21).

E por fim, a função distributiva que promove por meio dos diversos fatores uma melhor distribuição da renda, como a oportunidade educacional, mobilidade social, estrutura de mercado, dentre outras, assim, a função distributiva utiliza mecanismos para ajustar a distribuição da renda e riqueza da sociedade. Dessa forma, os gastos públicos constituem-se na principal peça de atuação do governo. Por meio deles, o governo determina uma série de prioridades no que se refere à prestação de serviços públicos básicos e aos investimentos a serem realizados.

Mauss e Souza (2008) mencionam que o orçamento público reflete o resultado do planejamento operacional, discriminando quais os projetos e atividades deverão ser

executados para a realização dos programas governamentais. No entanto, estes gastos precisam ser dimensionados economicamente de forma que satisfaça a sociedade dentro de suas necessidades básicas e realidades locais. E para que isso ocorra, torna-se necessário conhecer quanto custam os serviços públicos.

A estrutura contábil da maioria das prefeituras, conforme pesquisa realizada pela CNM (2016), objetiva o registro da receita e da despesa pública prevista para o próximo exercício quando do orçamento sendo voltada para o aspecto financeiro, ou seja, não existe o registro de dados físicos e econômicos, conforme é exigido nos arts. 99 e 85 da Lei nº 4.320/64. Estes eventos são aqueles que tornam base para uma avaliação mais ampla do resultado econômico, o custo de oportunidade e os aspectos físicos envolvidos na execução orçamentária.

Feijó et al. (2017) afirmam que utilizar o orçamento somente como instrumento de acompanhamento da gestão se exerga somente o exercício vigente, não sendo possível ver os reflexos que a execução deste orçamento pode causar nos exercícios futuros. Os autores ainda citam países como a Austrália e Nova Zelândia que adotam o princípio da competência para a elaboração e execução do orçamento e da contabilidade.

Por isto, Alonso (1999) alerta que perguntas básicas ainda ficam sem resposta para a sociedade, entre elas, temos: Quanto custa uma aula na rede de ensino público? Quanto custa um determinado serviço de saúde? Quanto custa a gestão de pessoal? Quanto custa a gestão de compras? Quanto custa as auditorias governamentais? Quanto custa os serviços jurídicos? Quanto custa a gestão de políticas públicas? Quanto custa os processos de trabalho no governo? Quanto custa atender cada cliente de uma organização governamental? Quais atividades agregam valor aos processos de trabalho governamentais? Qual é o impacto em termos de custos nas mudanças organizacionais propostas ou implementadas? Qual é a eficiência de cada organização do governo?

Inicialmente alguns conceitos devem ser discutidos para o entendimento do enfoque econômico do SICSP. De acordo com Rezende (2001, p. 67), os gastos públicos podem ser classificados sob três importantes aspectos: a) finalidade do gasto; b) natureza do dispêndio e o agente encarregado da execução do gasto. Quando representam funções, programas e subprogramas, dependendo do grau de agregação adotado, diz que se trata da classificação por finalidade, sendo importante para a efetiva implantação da técnica o orçamento-programa, a metodologia de elaboração orçamentária adota atualmente no Brasil.

A identificação das categorias econômicas da despesa em custeio, investimento transferências e inversões financeiras é denominada de classificação quanto à natureza do

gasto. De acordo com Rezende (2001, p. 67), este modelo é inspirado no que foi estabelecido para a Contabilidade Nacional e objetiva dimensionar a participação do dispêndio governamental nos princípios agregados da análise macroeconômica. Quando os programas estiverem relacionados à melhoria de infraestrutura baseiam-se na realização de investimentos e no caso dos valores referentes aos programas sociais, por exemplo, são designados como as transferências. Já as inversões financeiras são despesas decorrentes da aquisição de bens já construídos.

É possível analisar qual componente tem maior participação relativa na composição dos gastos governamentais por meio das categorias econômicas da despesa pública. A classificação das despesas por categoria econômica estruturada de acordo com o disposto na Lei nº 4.320/64 para todas as esferas de governo, conforme disposto em Machado Junior; Reis (2000), divididos os gastos públicos genericamente em despesas correntes e de capital. As despesas correntes são destinadas à manutenção e custeio da máquina pública, por exemplo, o pagamento dos vencimentos e remunerações dos servidores, dos contratos, das prestações de serviços e ainda das capacitações e qualificações entre outras. Já as despesas de capital são os investimentos e as inversões financeiras, as amortizações da dívida e as transferências governamentais.

As despesas classificadas por funções refletem as prioridades do governo na alocação dos recursos. São as despesas com os Poderes Legislativo e Judiciário e com os serviços de saúde, educação, segurança e outros. O volume empregado nestas funções refletirá as prioridades apresentadas desde o programa de governo.

Porém, Alonso (1998, p. 3) cita que o governo sempre conseguiu avaliar quanto precisaria cortar, em decorrência do equilíbrio macroeconômico, devido às informações sobre os gastos governamentais que sempre foram organizados com vistas às necessidades da administração financeira (fluxo de caixa do Tesouro Nacional), porém o autor afirma que “o governo nunca soube ao certo como e onde deveria cortar”. Melhor dizendo, esta metodologia de controle de gastos do governo nunca teve condições de promover cortes seletivos nos gastos, de forma que não comprometesse o desempenho da Administração Pública, ou seja, nesta forma, apesar de se reduzirem os gastos, o desempenho é comprometido. Logo, afeta também a qualidade dos serviços públicos e a competitividade da economia nacional e das empresas, devido ao seu caráter sistêmico (ALONSO, 1998).

Na maioria dos casos, isso acontece simplesmente porque os gerentes de nível superior não têm ideia de quais partes do processo agregam mais valor aos produtos e aos serviços e quais são as que agregam menos. Os funcionários no nível dos processos são capazes de

determinar esse valor, mas precisam ter um indicador do custo real. O custo baseado em atividade fornece esse tipo de informação.

Então, Alonso (1998, p. 5) explica que as despesas nos mostram como o governo financia os recursos que usa ou potencialmente poderá utilizar – despesas com pessoal, despesas com material de consumo, despesas com equipamento e material permanente, despesas com serviços de terceiros, despesas financeiras etc. – enquanto os custos nos mostram como o governo financia seus resultados – custo de uma aula, custo de uma consulta médica, custo de um serviço administrativo, custo de uma operação de fiscalização, conforme exposto anteriormente.

Logo, surge a necessidade de teoricamente diferenciarmos o significado econômico entre despesa e custo. A despesa é o desembolso financeiro correspondente ao consumo de qualquer ato de gestão do governo, o custo mensura o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto) ou a sua aquisição (IUDÍCIBUS, 2004). O custo também mensura o consumo dos recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou de processo).

Alonso (1998, p. 10) afirma:

o governo desconhece, em resumo, onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. De fato, o modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência.

É possível atender os dispositivos legais e evidenciar os resultados econômicos da gestão com a adoção do sistema de custos, integrando a informação orçamentária e financeira atual com um sistema gerencial que possibilitará, além do resultado financeiro (*superávit/déficit*), o resultado econômico também, um controle detalhado das atividades públicas e um instrumento para suporte ao processo decisório.

Tal fato já justifica a adoção do sistema de custos para o registro dos fatos econômicos e físicos no intuito de gerar informações úteis e relevantes para a tomada de decisão dos gestores no setor governamental e ainda possibilitar a avaliação de desempenho das entidades públicas, como já é feito na iniciativa privada.

Neste contexto, passa-se aos principais conceitos relacionados ao sistema de custos no setor público sob o enfoque contábil, considerado como uma área específica da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

b) A abordagem contábil do SICSP

O art. 83 da Lei nº 4.320/64 definiu que a contabilidade deve evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ele pertencentes ou confiados, ou seja, a missão da contabilidade é universal e abrange todos os atos e fatos de gestão (MACHADO JUNIOR; REIS, 2000).

Mauss e Souza (2008, p. 9) destacam que o gestor público tem na contabilidade um instrumento de informação para o exercício do controle e da análise dos fatos de natureza financeira e econômica, pois opera como um sistema integrador de registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com o objetivo de evidenciar todas as movimentações do patrimônio público e identificar seus responsáveis com vistas à prestação de contas.

Quadro 4 - Características qualitativas da informação contábil

Tipo	Atributos	Definição
MELHORIA	Relevância	A informação deve ser útil à decisão, possuindo valor preditivo, valor de avaliação e materialidade.
	Materialidade	É material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida (<i>misstating</i>) puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a informação.
	Representação Fidedignidade	A informação deve estar livre de erros materiais, de modo que apresente as operações e acontecimentos de forma consistente e íntegra.
FUNDAMENTAIS	Compreensibilidade	A informação deve ser gerada em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de relatórios sob várias perspectivas.
	Comparabilidade	A informação de custos deve permitir que se comparassem custos ao longo do tempo e entre unidades afins.
	Tempestividade	Disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões.
	Verificabilidade	A informação deve ser gerada em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de relatórios sob várias perspectivas.

Fonte: Adaptado da NBCT SP Estrutura Conceitual (2016).

Conforme descrito no Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público (MCASP), a Ciência Contábil tem como finalidade principal o fornecimento de informação para a tomada de decisão. Iudícibus (2004, p. 23) afirma que as Ciências Contábeis têm o objetivo principal de fornecer informações úteis e relevantes aos seus usuários sobre a situação e o desempenho das entidades.

A informação contábil precisa atender alguns atributos de qualidade para atingir seu objetivo principal. No âmbito público, a NBCT SP Estrutura Conceitual apresenta estas condições, de acordo com o exposto no Quadro 4.

De acordo com a NCT SP Estrutura Conceitual (2016), as características qualitativas da informação contábil-financeira útil, discutidas neste tópico, identificam os tipos de informação que muito provavelmente são reputadas como as mais úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e em potencial, para tomada de decisões acerca da entidade que reporta com base na informação contida nos seus relatórios contábil-financeiros (informação contábil-financeira).

Ressaltaram ainda Machado e Holanda (2010, p. 799) a necessidade de adoção do regime de competência no setor público, o qual permite que o registro, o processamento e a evidenciação das informações sejam realizados com base no fato gerador contábil, isto é, independentemente da execução orçamentária, desta forma contribuindo com o processo de geração de informação de custos por competência.

Buscando suprir essa lacuna, o CFC, e dando continuidade ao processo de mudanças das práticas contábeis no setor público no Brasil, iniciado no setor privado com o objetivo tanto de fortalecer o enfoque patrimonial da contabilidade aplicada ao setor público, quanto de promover a convergência às normas internacionais de contabilidade, com a publicação das leis nº 11.638/07 e 11.941/09 que proveram as devidas alterações na Lei nº 6.404/4 o sentido de atender aos novos padrões internacionais, o CFC editou em 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), seguindo o marco regulatório do setor público, considerado a publicação da Portaria STN nº 184, em agosto de 2008 (FEIJÓ et al., 2017, p. 25).

Entre os diversos procedimentos contábeis que passaram a ser exigidos com o enfoque patrimonial, estava o reconhecimento da receita e da despesa por regime de competência, obrigatoriamente, considerado uma quebra de paradigma para muitos autores, uma vez que até este processo de mudança o regime contábil adotado pela contabilidade pública foi o “misto”, que significa o reconhecimento contábil da receita pelo caixa (entrada do recurso) e a despesa por competência.

A contabilidade no setor público municipal é focada no fluxo de caixa e no conteúdo das informações financeiras, não se preocupa com o exame e a avaliação da composição dos custos ou o detalhamento dos elementos que os compõem, além de não possuírem as ferramentas gerenciais para o planejamento de longo prazo dos programas e a posterior avaliação do seu desempenho (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 13).

Nesse contexto, o processo de mudanças das práticas contábeis no setor público no Brasil, visa recuperar as cinco décadas de interpretação distorcida da aplicação da Lei nº 4.320/64, dando interpretação aos princípios contábeis sob a perspectiva do setor público, ajustando o foco da contabilidade pública como ciência e seu objeto de estudo: o patrimônio das entidades públicas, conforme mencionam Feijó et al. (2017).

Em 25 de agosto de 2008, quando foi publicada pelo Ministério da Fazenda a Portaria nº 184/2008, determinando à STN, o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência das práticas contábeis brasileiras às Normas Internacionais, tendo iniciado, a partir daí a composição de grupos técnicos visando às publicações de manuais e instruções para adoção da chamada “nova contabilidade pública” do país.

Também em 2008, dando continuidade às supracitadas mudanças, foram publicadas pelo CFC, 10 (dez) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), com o objetivo de normatizar os procedimentos a serem utilizados pelas entidades do setor público para registro, processamento e evidenciação das informações geradas pela contabilidade e em 2011 foi promulgada a NBC TSP 16.11 que refere-se ao Sistema de Informações de Custos, completando o conjunto de normas de CASP inicialmente emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, apresentadas no Quadro 5, com seus títulos e a Resolução do CFC que homologou cada uma das NBC TSP.

Quadro 5 - Normas brasileiras de contabilidade editadas pelo CFC em 2008

Identificação	Descrição	Resolução
NBC TSP 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	1.128/2008
NBC TSP 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	1.129/2008
NBC TSP 16.3	Planejamento e seus Instrumentos Sob Contábil	1.130/2008
NBC TSP 16.4	Transações no Setor Público	1.131/2008
NBC TSP 16.5	Registro Contábil	1.132/2008
NBC TSP 16.6	Demonstrações Contábeis	1.133/2008
NBC TSP 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	1.134/2008
NBC TSP 16.8	Controle Interno	1.135/2008
NBC TSP 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão	1.136/2008
NBC TSP 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos de Entidades do Setor Público	1.137/2008
NBC TSP 16.11	Sistema de Informação de Custos no Setor Público	1.138/2011

Fonte: CFC (2008).

A decisão de elaborar estas normas ratifica para o setor público a adoção dos princípios da contabilidade no setor público, a saber: entidade, continuidade, competência,

registro pelo valor original, prudência e oportunidade. No entanto, com a continuidade do processo de convergência a Resolução CFC nº 750/93, que institui tais princípios, foi revogada pela NBCT SP Estrutura Conceitual, tornando os mesmos doutrinários e não mais normativos (FEIJÓ et al., 2017).

Além desta questão, a nova norma revogou outras resoluções do CFC, tais como a NBCASP 16.1 a 16.5 e parte da NBCASP 16.6. Logo, é importante ressaltar que o propósito é de promover a unicidade conceitual, evitando divergências na concepção doutrinária e teórica, conforme expõem Feijó et al. (2017, p. 41).

É importante destacar que do ponto de vista prático, a prática contábil no setor deve se desatrelar do orçamento público, o correto é registrar os fatos no momento de sua ocorrência independente de orçamento liberado ou aprovado. Os direitos e as obrigações devem ser reconhecidos no momento de seus fatos geradores. Por exemplo, no mês de janeiro, em qualquer entidade do setor público, o consumo de mão-de-obra dos servidores das entidades ocorre normalmente, todos cumprem horário e trabalham regularmente, em todos os órgãos de qualquer esfera ou nível de governo, porém, geralmente neste período do ano o orçamento ainda não foi liberado para empenho, ou seja, nem sempre está pronto para executar, mas esta obrigação deve ser registrada pela contabilidade para informar ao gestor da unidade, o valor do contas a pagar de forma correta e não por achismos.

Portanto, reiteram-se informações dentro de qualquer organização devem ser registradas no momento do fato gerador, em atendimento ao princípio contábil da competência, e de forma tempestiva, conforme estabelece o princípio contábil da oportunidade, para que o gestor tenha condições de tomar a decisão com segurança e diante dos possíveis cenários, uma vez que existem fatos que não dependem de orçamento.

Neste contexto, os registros do controle e das mutações do patrimônio (ativo, passivo e patrimônio líquido) devem atender aos princípios contábeis, a saber: entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência. Tal obrigatoriedade, além do cumprimento legal, é necessária para garantir a evidenciação dos impactos dos fatos qualitativos e quantitativos relacionados às atividades da administração financeira e patrimonial no patrimônio público (FEIJÓ et al., 2017, p.44).

Destaca-se neste momento, a segregação entre o universo contábil e o orçamentário, descrito no tópico anterior. Este entendimento é ratificado no Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela STN e anualmente atualizado. O MCASP que apresenta o *modus operandi* dos procedimentos contábeis adotados pelas entidades do

setor público e promove a padronização dos mesmos além das NBCASP convergidas às normas internacionais (IPSAS).

Para garantir a adoção do procedimento por todos os entes federados, foi publicada a Portaria STN nº 548/015 que estabelece o Plano de Implantação dos Procedimentos Patrimoniais no Setor Público (PIPSP), com prazos limites para a adoção das práticas contábeis. O atendimento destas datas é obrigatório e o não cumprimento implica na impossibilidade de quitação pela STN do envio das contas anuais à União, acarretando em inadimplente o ente que deixou de cumprir os prazos, tal sanção é prevista no § 1º do art. 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

O tópico a seguir trata sobre a contabilidade de custos no setor público com seus principais conceitos e definições para a adoção no âmbito municipal, apresentado os conceitos e classificações dos três elementos considerados essenciais para a implantação do SICSP no município: Sistema de Acumulação, Método de Custeio e Modelo de Mensuração.

c) A contabilidade de custos para o setor público municipal

A contabilidade de custos mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pelas organizações (MARTINS, 2003). Desta forma, fornece informação tanto para a Contabilidade Gerencial quanto para a Contabilidade Financeira, por meio da busca dos dados nos subsistemas de natureza financeira, orçamentária, patrimonial e demais para determinar o nível de eficiência dos processos e possibilitar avaliar o patrimônio das organizações, controlar os custos das operações e auxiliar o gestor no processo de planejamento, tomada de decisões, qualidade do gasto e monitoramento e avaliação.

A mensuração e o controle dos gastos permitem ao gestor saber quanto custa cada um dos bens ou serviços públicos, o que dará a ele fundamentos para as decisões rotineiras, sempre observando as alternativas mais vantajosas para a sociedade, permitindo a transparência, a prestação de contas e o controle social. Nestes termos, é necessária a criação de um plano de contas de custos que permita a busca no sistema orçamentário quando da liquidação do empenho, para classificar as contas de custos. Sendo também necessária a padronização dos termos passíveis de serem utilizados, conforme demonstrado a seguir.

Quadro 6- Terminologia de custos adotados pelo SICSP

Termo	Descrição
Gasto	É o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para a obtenção de um produto ou serviço
Investimento	É um gasto ativado em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo. São baixados em função da venda, amortização, consumo, desaparecimento ou perecimento.
Custos	São gastos com bens ou serviços utilizados para produção de outros bens ou serviços
Desembolso	É o pagamento resultante da compra de um bem ou serviço.
Custo direto	Todo custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio.
Custo indireto	Não oferece identificação direta a um objeto de custeio, necessita de esquemas especiais para a alocação, como base de rateio ou direcionadores.
Custo fixo	É o que não leva em consideração as oscilações de produção, tendo, portanto, o seu valor constante no intervalo relevante de atividade.
Custo variável	Têm seu valor determinado e diretamente relacionado com a oscilação na produção e execução dos serviços.
Custo da prestação dos serviços	Os custos de prestação dos serviços são compostos dos materiais diretos, da mão de obra direta e dos custos indiretos, ligados à prestação daquele serviço. São custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços, e somente eles. Não se incluem nesse grupo as despesas operacionais (financeiras, administrativas e comerciais).
Objeto de custo	Qualquer entidade geradora de custos, como produtos, departamentos, divisões, processos, grupo de produtos ou atividades, para a qual os custos são medidos ou atribuídos.
Liquidação da despesa	Fase da despesa pública em que se atesta a efetiva entrega da mercadoria ou prestação do serviço contratado pelo ente público e gera a obrigação de pagamento para o Estado.
Pagamento da despesa	Fase da despesa pública onde ocorre o efetivo desembolso de um valor pago pelo órgão público para o pagamento de uma despesa já liquidada.

Fonte: Mauss e Souza (2008, p. 24).

É importante ressaltar que as entidades do setor público são consideradas sem fins lucrativos, logo não são remuneradas diretamente pelos serviços que prestam, neste sentido, não há gastos ligados à obtenção de receitas. Por meio da cobrança dos tributos, toda a estrutura administrativa e os serviços públicos são mantidos pela sociedade.

Partindo desta premissa, todos os gastos podem ser considerados como custos e investimentos, uma vez que todos estão ligados diretamente aos serviços. De acordo com Machado (2002), não há necessidades de se distinguir custo ou despesa no setor público, pois o objetivo é apurar os custos dos serviços prestados e parte-se do pressuposto de que não há estoques de serviços ou produtos em processamento ou acabados na área pública, fato que motiva a distinção pela necessidade de avaliar estoques.

Nesse contexto, para que a afirmação de que as despesas liquidadas classificadas como despesas de custeio são custos de algum bem ou serviço seja verdadeira, é necessária a realização de ajustes nas informações geradas pelo subsistema orçamentário (MACHADO, 2002). O modelo desenvolvido por Machado (2002) serviu de base para o desenvolvimento do Sistema de Custos do Governo Federal, o qual utiliza a despesa orçamentária liquidada

como base para alimentação do sistema de informação de custos, respeitados os devidos ajustes contábeis previstos no modelo.

Um sistema de informação de custos capaz de mensurar, controlar e avaliar os custos da entidade, a fim de produzir informações úteis ao processo de tomada de decisão deve ser apoiado em três *elementos essenciais*: Sistema de Acumulação; Método de Custeio; e Modelo de Mensuração.

O Sistema de Acumulação está associado à forma de produzir e de controlar a produção, por processo ou por ordem de produção. Na Acumulação por processo, a produção contínua, em que os custos são acumulados nas fases, processos, atividades e departamentos num determinado período de tempo. Já na acumulação por ordem de produção, a produção sob encomenda, em que os custos são acumulados na ordem de produção do bem ou serviço, durante todo o tempo de execução do projeto. A escolha desse sistema depende do modo de controlar a produção.

Considerando as características do setor público, Silva (1997, p. 61) sugere que os órgãos públicos “devem adotar na acumulação o custo total, pleno ou por absorção que preconiza a determinação dos custos diretos [...] e a adição de determinada taxa que representa a distribuição das despesas indiretas ou gerais”.

O modelo proposto por Silva (1997) utiliza a informação advinda da execução orçamentária e financeira para alimentação do sistema de custeamento, fazendo uso do método de custeio direto, “o qual aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente aos objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação” (MACHADO, 2002, p. 211).

No que tange ao sistema de acumulação, o modelo proposto por Machado (2002, p. 208) prevê que “em primeiro lugar, os custos dos projetos sejam acumulados por ordem e que os custos das atividades sejam acumulados por processo”. Quanto às informações de custos, Machado (2002, p.207) propôs estabelecer uma correspondência entre os conceitos de contabilidade governamental e a da contabilidade empresarial, tendo concluído que as despesas liquidadas orçamentárias equivalem ao conceito de gasto e podem ser consideradas como valores aproximados dos custos dos produtos ou serviços prestados em determinado período e, portanto, necessitam passar por “ajustes contábeis” para que correspondam à informação de custo.

O Sistema de Custeio estabelece a mensuração de custos conforme diferentes formas de valoração: custo histórico; custo-padrão corrente; custo-padrão ideal; e custo estimado. O Custo histórico ou real é o custo realmente incorrido, mantido em base histórica. Já o Custo-padrão corrente é o Custo fixado como meta do período, considerando a realidade (limitações)

da entidade. Enquanto que o Custo-padrão ideal é aquele fixado como meta do período, considerando o melhor uso (ideal) dos insumos aplicados na produção de bens ou serviços. E por fim, o Custo estimado é fixado como meta do período, considerando o custo médio de períodos anteriores.

O Método de Custeio é a alocação dos custos ao objeto, classifica-se em Direto, Indireto, Absorção e ABC. O método de custeio direto é o que aloca ao objeto de custo apenas os custos diretos (fixos ou variáveis), neste os custos devem ser identificados de forma objetiva com o objeto de custo, sem qualquer tipo de rateio. Já o método de custeio por absorção aloca todos os custos, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, ao objeto de custo. Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo mediante critérios de rateio. O Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) aloca todos os custos, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, ao objeto de custo, neste os custos indiretos são alocados às atividades, mediante direcionadores de custo de recursos, para posterior alocação ao objeto de custo por meio de direcionadores de custo de atividades.

Quanto aos seus objetivos no setor público, usa-se como base o previsto no art. 50, §3º da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual determina que a adoção de sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial indo ao encontro da doutrina contábil para custos.

2.2.4 Dimensão política na adoção do SICSP

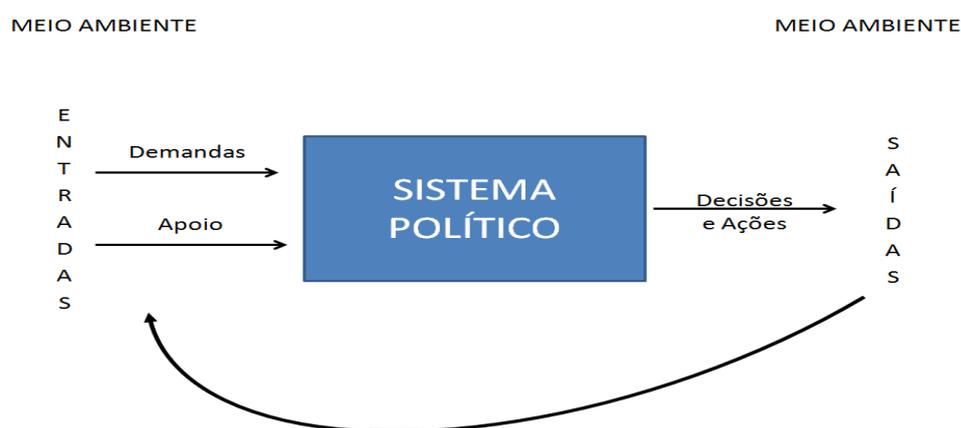
As políticas públicas correspondem a direitos assegurados constitucionalmente ou que se afirmam graças ao reconhecimento por parte da sociedade e/ou pelos poderes públicos, conforme prever a Carta Magna de 1988. São consideradas como conjuntos de programas, ações e atividades desenvolvidas pelo Estado diretamente ou indiretamente, com a participação de entes públicos ou privados, que visam assegurar determinado direito de cidadania, de forma difusa ou para determinado segmento social, cultural, étnico ou econômico.

Sechi (2010) afirma que o processo de elaboração de políticas públicas é também denominado como um ciclo que dispõe de sete fases principais, dentre as quais se destaca a etapa de identificação do problema, que é o ponto de partida para a formulação de políticas públicas.

Segundo Heidmann (2006), uma maneira de conceber políticas públicas é encará-las como respostas de um sistema político às forças que o afetam a partir do meio ambiente.

Neste sentido, o autor considera as forças geradas no meio ambiente e que afetam o sistema político como *inputs*, ou entradas. Já os *outputs*, ou saídas, do sistema político são as alocações oficiais de valores do sistema que constituem as políticas públicas, conforme modelo sistêmico demonstrado na Figura 13.

Figura 13 - A concepção das políticas públicas



Fonte: Heidemann (2006).

De acordo com Heidemann (2006), a partir dos anos 1950 um novo entendimento para a gestão pública tem se dado, principalmente ao que tange à questão fiscal onde se busca a eficiência do governo. Segundo o autor, os governos estão muito caros ou estão prestando serviços em volume e qualidade inferiores aos seus custos. Para que possa ser viável e razoável, o governo deverá funcionar dentro da capacidade de financiamento dos cidadãos.

Segundo esta lógica, percebe-se que conhecer e analisar a qualidade do gasto público pela gestão pública é necessário para que consiga responder aos anseios da sociedade por meio de implantação de políticas públicas que amenizem os problemas regionais. O atendimento dessas necessidades é garantido por meio das políticas públicas desenvolvidas pelos governos, caracterizando uma relação sistêmica entre o gasto público e as políticas que serão implantadas.

No entanto, sabe-se que a gestão pública municipal anda a passos lentos, diversas variáveis impedem o bom desenvolvimento das políticas da forma como a sociedade local necessita, ocasionando a paralização ou até mesmo a suspensão dos repasses das verbas para a continuidade dos programas sociais. Fato que reforça a utilização de sistemas que demonstrem o verdadeiro custo dos programas, projetos e atividades dessas políticas públicas para evitar desta forma interrupções ou paralizações após o início ou durante o desenvolvimento das respectivas ações.

Nas regiões distantes e com especificidades regionais diversas, esta situação é muito mais presente e necessária. O fato se agrava quando nos referimos àqueles municípios que se encontram distantes dos grandes centros urbanos como os da região Norte do país, mais precisamente os localizados no estado do Pará, que possui dimensões geográficas extensas e de difícil acesso por sua vocação fluvial.

2.2.5 Dimensão cultural do SICSP

De acordo com Réus (2012), a conjuntura atual exige que os papéis institucionais sejam revistos. As competências do Estado já não podem ser as mesmas que as de um século atrás. Existem outros atores tomando parte na esfera pública, são as organizações e os movimentos sociais, as empresas sociais e empresas tradicionais assumindo novas responsabilidades com a sociedade. Segundo Germano (2011, p. 44), o trabalho se transforma e assume características diferentes conforme os vários modelos de organização social que vão prevalecendo.

Um aspecto importante que deve ser levado em consideração neste estudo é o comportamento e as técnicas adotadas na administração pública. O modelo burocrático weberiano não atende mais os moldes da nova administração pública. Também conhecida como a nova gestão pública esta resultou de vários esforços para se produzir um governo que funcionasse melhor e custasse menos, ganhando força o gerenciamento com seus instrumentos e valores arraigados na racionalidade econômica (RÉUS, 2012).

Segundo 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.

E as limitações técnicas, que consistem em: a fragilidade nos sistemas de controles internos, ausência do inventário do ativo permanente das entidades públicas, principalmente o imobilizado, o período de competência, seguido pela contabilização da despesa pública que 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.

Maltez (2004) ressalta que entre os inúmeros benefícios que o uso contínuo de sistemas de custos propiciaria para o setor público e para a própria sociedade, destacam-se:

a) O aperfeiçoamento da apreensão (captura) e delimitação dos valores que contribuirão para o desenvolvimento dos diversos processos e atividades, resultando nos custos dos vários serviços públicos disponibilizados;

b) O dimensionamento ou o redimensionamento dos preços dos serviços públicos com maior transparência e objetividade, pela identificação dos seus custos reais (ou quase reais);

c) O controle da economicidade das operações. O uso de um adequado planejamento e acompanhamento das atividades, avaliando a eficácia das operações, propiciará subsídio ao processo de tomada de decisões, com um efetivo controle de custos, redução de desperdícios, entre outros;

d) A melhoria do processo de planejamento. Com o detalhamento dos custos e a determinação dos custos totais de cada serviço disponibilizado, o orçamento seria muito melhor utilizado;

e) O dimensionamento e a redução da capacidade ociosa, por meio da identificação da capacidade total e do grau de utilização desta por órgão ou unidade analisado;

f) A consequente racionalização dos custos, otimizando a aplicação dos recursos públicos;

g) A avaliação, a simulação e a análise de alternativas, visando selecionar a melhor alternativa.

2.2.6 Dimensão sociológica organizacional na adoção do SICSP

Quando modelos são estudados nas Ciências Sociais, busca-se levantar características marcantes de um fenômeno. De acordo com Simon (1965), as Ciências Sociais fazem uso dos modelos heurísticos (ideais) para tornar possível o estudo e a compreensão da realidade, cuja complexidade não pode ser integralmente captada pela racionalidade limitada do homem (RÉUS, 2012).

Para Germano (2011), a realidade deveria ser enquadrada em modelos racionais apriorísticos em que as observações e experiências são realizadas apenas como objeto de confirmação de uma razão prévia, logo busca-se nas teorias uma forma de compreender os fenômenos.

Segundo a teoria de Niklas Luhmann (Luhmann, 2009), todo sistema está situado num entorno, ainda que se questione se o entorno é pré-existente ao sistema. Com isso, cada

sistema se autoreproduz, 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.

Neste sentido, a proposição das políticas públicas deve considerar as demandas sociais no momento de sua elaboração, levando em consideração todos os custos necessários para sua implantação e implementação independente de uma disponibilidade orçamentária.

A teoria sistêmica retrata as políticas públicas como um produto do sistema político (HEIDEMANN, 2006), no qual os *inputs* serão recebidos no sistema político tanto sob a forma de demandas como de apoio. Todo sistema absorve uma variedade de demandas, algumas das quais conflitantes entre si. As demandas ocorrem quando os indivíduos ou os grupos, em resposta às condições ambientais reais ou percebidas, agem para influenciar a política.

Os sistemas organizacionais ou as organizações – e também os sistemas de interações – surgem da complexidade social das sociedades atuais, partir de uma visão integrativa assumem funções especiais (diferente alcance) e se manifestam principalmente nos dois sistemas parciais sociais com funções específicas, tais como os Tribunais de Justiça, Associações de pais de alunos, ou também as fundações ou agrupamentos específicos, como pode ser uma instituição de longa permanência para pessoas da terceira idade, 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.

Para transformar essas demandas em políticas públicas (*outputs*), 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.

2.3 O sistema político administrativo municipal como sistema autorreferencial

O modo clássico de pensamento científico está sendo questionado surgindo novos conhecimentos científicos, exigindo desta forma novos meios de entendimentos. É neste momento que a Teoria Geral dos Sistemas (TGS) surge na tentativa de superar a crescente especialização que a ciência moderna vem estimulando ao longo do tempo, e conseqüentemente, entendendo, a necessidade de se estudar não somente partes dos processos

físicos, químicos, psicológicos, sociológicos, biológicos etc., de forma isolada (BERTALLANFY, 2013).

Observou-se a necessidade de se resolver os decisivos problemas encontrados na organização (e não na desordem como tratado pelo segundo princípio da termodinâmica) e na ordem resultante da interação dinâmica das partes (BERTALLANFY, 2013). Em síntese, aparecem “sistemas” de várias ordens que não são compreendidas frente à investigação de suas respectivas partes isoladamente.

A palavra “sistema” é utilizada de diversas formas, pode ser aplicada várias maneiras, tanto para conjuntos organizados de elementos ou partes, para alcançar um determinado fim, quanto em modo de preparar algo, como na expressão: “sistema utilizado para emitir um boleto”, e ainda, em expressões como: sistema educativo, sistema econômico, sistema computacional, sistema solar, sistema político, sistema administrativo, entre outros.

O conceito de sistemas é resultante do uso da tecnologia, permitindo uma visão na qual “o todo é mais do que a soma das partes”, ou seja, é um todo organizado, um conjunto ou combinação de elementos ou partes, formando um todo complexo ou unitário.

Sistema pode ser definido como um conjunto de elementos interdependentes que interagem com objetivos comuns formando um todo, e onde cada um dos elementos componentes comporta-se, por sua vez, como um sistema cujo resultado é maior do que o resultado que as unidades poderiam ter se funcionassem independentemente. Como “sistemas” entende-se “complexos de elementos em interação” (BERTALLANFY, 2013, p. 62), que apesar de parecer um conceito vago, mas muitos entendimentos podem ser retirados dele, como, por exemplo, certas equações diferenciais no raciocínio matemático.

Segundo Vidal (2018, p. 87), todo sistema está situado num ambiente, ainda que se questione se o ambiente é pré-existente ao sistema. Os sistemas de acordo com o autor são classificados em:

- a) sistemas vivos** que incluem a vida e as operações vitais;
- b) sistemas psíquicos** ou pessoais que incluem a consciência como forma de operação própria dos sistemas pessoais;
- c) os sistemas sociais**, cujo risco característico é a comunicação.

De acordo com a visão sistêmica, as propriedades essenciais de um sistema são propriedades do todo que nenhuma das partes possui, e assim não se pode dividir, nem as isolar. O comportamento dessas propriedades surge das interações e das relações entre as partes (CAPRA, 1996).

Luhmann (2009) afirma que todo sistema está situado num entorno, ainda que se questione se o entorno é pré-existente ao sistema. Com isso, cada sistema se autoreproduz, 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.

Diante do exposto, passamos as definições e características dos sistemas no tópico seguinte destacando o pensamento sistêmico .

2.3.1 A lógica dos sistemas

Bechmann e Stehr (2001, p. 190) afirmam que “sistema quer dizer uma série de eventos relacionados um ao outro, ou de operações”. Logo, para que seja considerado um sistema, torna-se necessária a interação entre as partes, entre os elementos, caso contrário, um conjunto de elementos sem essa relação, será somente um amontoado.

Neste sentido, o pensamento sistêmico classifica os sistema em:

- a) Sistemas fechados, são aqueles que não recebem nenhuma influência do meio ambiente e, por outro lado, também não influenciam o ambiente;
- b) Sistema abertos, são os sistemas que apresentam relações de intercâmbio com o ambiente, por meio de entradas e de saídas; e
- c) Sistemas Autorreferenciais, nestes o sistema cria suas próprias estruturas frente ao ambiente, relaciona-se com o entorno por meio de acoplamento estrutural.

O sistema aberto “define-se como um sistema em troca de matéria com seu ambiente, apresentando importação e exportação, construção e demolição dos materiais que o compõem” (BERTALANFFY, 2013, p. 162-205). O autor refere-se aos componentes dos organismos vivos que, como sistemas abertos, conservam-se em troca contínua com o meio, uma vez que estão em constante interação com o ambiente, mediante a troca de energia, de matéria e de informação. O autor diz que um sistema é fechado quando não há nenhuma entrada ou saída de material dele, e é aberto se houver importação e exportação de matéria.

Bertalanffy (2013) aborda o assunto, esclarecendo que sistemas fechados são aqueles considerados isolados do seu ambiente, como, por exemplo, o movimento de um sistema planetário cujas posições dos planetas são determinadas por suas condições no tempo; e sistemas abertos são aqueles que possuem, continuamente, fluxos de entrada e de saída e que

se conservam “mediante a construção e a decomposição de componentes” (2013, p. 64-65). Bertalanffy (2013) parece não fazer distinção entre sistema fechado e sistema isolado, o que permite inferir que os sistemas isolados e os sistemas fechados são iguais ou semelhantes, uma vez que ambos são considerados isolados dos seus ambientes.

Para distinguir o sistema fechado do isolado, Vasconcellos (2009, p. 208) escreve que o sistema isolado seria fechado tanto ao *input de energia* quanto ao *input de matéria*, como seria o caso do universo como um todo. O sistema fechado seria fechado aos *inputs* de matéria, mas seria aberto a *inputs* de energia, como no caso da biosfera ou de um ovo. E os sistemas abertos seriam abertos tanto a um quanto a outro tipo de *input*, como nos casos de uma chama ou de um organismo vivo.

Os sistemas abertos importam do ambiente os recursos necessários para se manter no ambiente que está em constante mudança, portanto à medida que o ambiente muda, os sistemas naturais, desde que suas características estruturais o permitam, também mudam, no sentido de manter sua relação com o ambiente.

Para Mariotti (2007), os sistemas abertos, embora dependentes do ambiente com o qual mantenham intercâmbio, bem como com outros sistemas “iguais, superiores ou subordinados”, são autônomos e autosustentáveis. O que se verifica é que os sistemas abertos são, ao mesmo tempo, autônomos e dependentes do ambiente do qual fazem parte.

a) Conceitos e características dos sistemas

A grande característica dos sistemas abertos é ação de receber e aceitar influência do meio externo. Em analogia às diferentes áreas, como feito por Bertalanffy (2013), percebe-se claramente como o meio externo pode influenciar no comportamento do sistema. O corpo humano, por exemplo, recebe diferentes tipos de influências do meio externo, uma grande frente fria no ambiente pode ocasionar em um resfriado, e esse mesmo corpo pode transmitir ao meio ambiente ou para outras pessoas o vírus desse resfriado por meio de espirros ou tosse.

E isso acontece nas organizações também, uma empresa, por exemplo, que recebe matéria prima para fabricar os seus produtos é surpreendida pelo grande aumento no valor desses produtos, ou surge algum concorrente que comprometa as suas vendas, o meio externo lhe trouxe alguns aspectos a serem analisados para não poder entrar em algum tipo de crise que comprometa a organização, mas essa empresa pode ser um grande concorrente de outra empresa, então a organização muitas vezes também influencia o meio externo.

Bertalanffy (2013) afirma que em um sistema aberto é possível termodinamicamente o aumento da ordem e a diminuição da entropia, logo, alguns conceitos relacionados aos processos compõem o entendimento de seu funcionamento, por exemplo, a entropia é a perda de integração e comunicação entre si, fazendo com que o sistema se decomponha. Qualquer organismo que nasce tem a tendência de morrer, assim como uma organização quando aberta se não tomar devidos cuidados pode fechar. Surge então uma série de questões a serem discutidas.

O simples fato de uma pessoa morrer, ou uma máquina que era considerada importante para a organização estragar, pode ser retratada como entropia, pois afeta o desempenho da mesma. As ações do meio externo podem afetar alguns setores de uma empresa, e como um sistema (empresa) depende de todas as partes para funcionar, qualquer erro em um setor irá afetar outros setores, até chegar em um ponto crítico para falá-la ou a “morte” do sistema.

Outro conceito é a homeostasia que está restritamente ligada com a entropia. A homeostasia é a forma de autocontrole sobre o sistema, devido aos acontecimentos decorrentes do meio externo. Assim como o controle de temperatura que os organismos exercem sobre todo o corpo, a análise para corrigir problemas no sistema é considerada uma forma de homeostasia e analisar os fatos com calma e sem se precipitar diante dos momentos ruins para organização evitam a entropia. A conclusão então é certa de que a homeostase (autocontrole) evita a entropia (morte do sistema).

A retroação é o *feedback* feito diante todo o sistema, para analisar se tudo esta ocorrendo como o planejado. As correções feitas no sistema se dão dessa análise crítica do meio externo, com as entradas (*inputs*) e com as saídas (*outputs*) de informações da organização. Surge então a retroação negativa e retroação positiva. A retroação positiva, se dá diante de boas saídas da organização, e com conseqüência uma boa entrada também. Por exemplo: uma empresa está vendendo muito bem os seus produtos, e o público em geral está gostando dos mesmos, e com isso muitas outras pessoas estão querendo comprar esses mesmos produtos. Algo positivo que a empresa transferiu para o meio externo, trouxe outra ação favorável.

A retroação negativa é totalmente ao contrário da positiva, pois as saídas da organização não estão retornando, ou estão voltando de forma negativa. Por exemplo: a empresa vende os seus produtos, mas está havendo muitas devoluções, e reclamações de clientes. Ou seja, o que a empresa está fornecendo está de certo modo trazendo resultados negativos.

Os diferentes conceitos estão restritamente ligados, cada um interage entre si se tratando de sistemas. Diante de uma retroação negativa, a homeostase fornece o autocontrole e equilíbrio do sistema, para futuramente não entrar em processo de entropia. No entendimento de Kratz e Kahn (1998), os sistemas abertos possuem as seguintes características comuns:

i) **importação de energia**: a introdução de estímulo exterior decorrente da auto-suficiência nos sistemas abertos;

ii) **transformação**: a geração de trabalho a partir da geração de *output* a partir da entrada de determinados insumos;

iii) **output**: tipo de trabalho ou resultado gerado;

iv) **sistemas como ciclos de eventos**: dado a segmentação de eventos intermitentes a gerar subsistemas de maneira tangencial;

v) **entropia negativa**: transformação de energia em morte, desligamento do sistema;

vi) **input de informação**: descrição de informação a partir de codificação;

vii) **estado firme e homeostase dinâmica**: consiste na descrição de eventos que competem dentro de um organismo biológico, de modo que suas forças componentes saiam da dormência adquirindo o equilíbrio dinâmico original. Para que isso ocorra, há uma reorganização interna dos subsistemas no crescimento total do sistema;

viii) **diferenciação**: que descreve a necessidade de diferenciação dos sistemas aberto dado o aumento da complexidade nos sub-sistemas internos.

ix) **equifinalidade**: o alcance, por uma variedade de caminhos, ao mesmo estado final, partindo de diferentes condições iniciais.

Segundo Luhmann (1998, p. 40), o atual estado do estudo sobre a teoria dos sistemas permite intensificar os conceitos fundamentais e colocá-los num contexto que considera tanto os problemas de interesse como as experiências da pesquisa sociológica. Estes conceitos são tratados por Luhmann (1998, p. 40-70) como fundamentos essenciais para a caracterização dos Sistemas, os quais são utilizados para a compreensão do funcionamento dos sistemas aberto, os doze conceitos considerados fundamentais pelo autor são os seguintes:

Quadro 7 - Fundamentos essenciais dos sistemas abertos

Conceitos	Entendimento
1. Sistema e ambiente	Sistemas são orientados pelo seu ambiente, não apenas de forma ocasional ou adaptativa, mas estrutural. Eles se constituem e mantêm-se mediante a produção e manutenção de uma diferença em relação ao ambiente e empregam seus limites para a regulação dessa diferença. Sem a diferença em relação ao ambiente não existiria nem mesmo autorreferência, a diferença é premissa funcional de operações Autorreferenciais, de modo que a manutenção dos limites (<i>boundary maintenance</i>) é a manutenção do sistema. É mediante o sistema que o ambiente obtém a sua unidade. O sistema é marcado por horizontes abertos e não por limites ultrapassáveis. É diferente para cada sistema, uma vez que cada sistema exclui a si mesmo de seu ambiente. Deixando claro que o ambiente não depende do sistema ou vice-versa, pelo contrário a complexidade de cada um exclui a dependência. Nenhum sistema pode determinar as relações externas entre sistema e ambiente, a não ser mediante destruição. Ou seja, para cada sistema seu ambiente é considerado um plexo confusamente complexo de relações recíprocas entre sistema e ambiente, mas ao mesmo tempo, também, como uma unidade constituída pelo próprio sistema, a qual exige uma observação especificamente seletiva.
2. Diferenciação sistêmica	É a repetição da formação sistêmica no interior dos sistemas, caracterizando um ambiente interno para os subsistemas, ocasionando uma multiplicidade de diferenças internas sistema/ambiente. Logo, diferenciação sistêmica é um processo de aumento de complexidade, ressaltando que a mesma possa ser vista como uma unidade (unitas complex). Mantendo unido o diferente, ou seja, ganhando em sistematicidade, ao lado de sua identidade simples. Exemplo: simples séries, ordem de categorias. Existe uma tendência para descrever diferenciação sistêmica como hierarquização. É importante distinguir conceitualmente hierarquização como um tipo de autos simplificação das diferenciações possíveis para o sistema, facilitando a observação do sistema.
3. Causalidade e efeito	A linha divisória entre sistema e ambiente não pode ser vista como isolamento e síntese das causas mais importantes. É necessário esclarecer por que e como a causalidade é distribuída em sistema e ambiente. Para um melhor entendimento usa-se o conceito de produção e seus derivados: reprodução, autoprodução e autopoieses: “quando algumas causas, mas não todas , as quais são necessárias para provocar determinados efeitos, podem se empregadas sob o controle de um sistema.” Portanto, pode ocorrer ao mesmo tempo um complexo de causas produtivas como resultado de evolução.
4. Elemento e relação	A diferença entre sistema e ambiente tem que ser distinguida por uma segunda diferença, igualmente constitutiva: a diferença entre elemento e relação, pensando esta unidade constitutiva, em ambos os casos. Da mesma forma que não há sistema sem ambiente e ambiente sem sistemas, tampouco existe elementos sem conexões relacionais ou relações sem elementos. Apesar da semelhança existem duas diferentes possibilidades de se considerar a decomposição de um sistema: Uma tem como objetivo a formação de subsistemas no sistema (relações internas entre sistema e ambiente), ex. os cômodos de uma casa, desenvolvido mediante a Teoria da diferenciação; enquanto que a outra decompõe entre elementos e relações, ex. a estrutura da casa (tijolos, das vigas, dos pregos etc.), culmina numa teoria de complexidade. “O termo relação passa por uma valorização, pois relativiza o conceito de elemento”. Elemento é o que atua para o sistema como uma unidade não mais reduzível, significa que um sistema só pode se constituir e se alterar interrelacionando seus elementos. “A complexidade necessária ou suficiente de um sistema não está predeterminada “materialmente”, mas que pode ser novamente determinada para cada nível de formação sistêmica com referência ao ambiente para isso relevante”.
5. Condicionamento	O termo refere-se à relação entre elementos. “Sistemas não são simplesmente relações entre elementos”. A conexão tem de ser de algum modo regulada, esta regulação emprega a forma básica de condicionamento, ou seja, uma determinada relação entre os elementos somente será realizada sob o pressuposto de que alguma outra coisa seja o caso ou não seja o caso (condições ou condições de possibilidades).
6. Complexidade	“É aquele ponto de vista que talvez expressem de maneira mais intensiva as experiências com problemas na pesquisa sistêmica recente”. Definição com base nos conceitos de elemento e relação, assegurando a concatenação com a Teoria dos

	<p>Sistemas, uma vez que aquilo que atua respectivamente como elemento não pode ser determinado independentemente de sistemas, levando a tese tradicional de que complexidade organizada só pode se realizar mediante formação sistêmica, pois não significa outra coisa senão complexidade com relações seletivas entre os elementos. Ao levar em consideração este conceito, designa-se complexa uma quantidade conexa de elemento, quando, em virtude de restrições imanes à capacidade de conexão dos elementos, cada elemento não puder mais a qualquer momento ser conectado com qualquer outro elemento. Neste sentido, complexidade é um estado de coisas autocondicionante, ou seja, já pelo motivo de que os elementos têm de ser constituídos complexamente, no sentido acima complexidade representa pressão seletiva que significa contingência que significa risco.</p>
7. Limites sistêmicos	<p>Sistemas têm limites. Distingue o conceito de sistemas do de estrutura. Tem a dupla função de separação e ligação entre sistema e ambiente. Um limite separa elementos não necessariamente relação separa ocorrências, mas deixa passar efeitos causais. Conceito pressuposto para novos desenvolvimentos na Teoria dos Sistemas, os quais concebem a distinção entre sistemas abertos e fechados como relação de intensificação. São considerados dispositivos especiais, para a função de separa e ligar, prestando uma seleção específica.</p>
8. Sistemas complexos	<p>Não tem de se adaptar apenas a seu ambiente, eles têm de se adaptar à sua própria complexidade, lidando com improbabilidades e insuficiências internas. Eles são forçados a ser auto adaptarem no duplo sentido de uma adaptação própria à própria complexidade. O conceito de seleção também muda, passa a ser considerada como uma operação que é desencadeada pelo estabelecimento de uma diferença. A filosofia da contingência e o pragmatismo fundamentaram-se nisso e deram a esse entendimento de seleção o maior alcance ontológico possível, também a sociologia foi influenciada por essa concepção.</p>
9. Autorreferência	<p>O conceito de autorreferência é desprendido de sua posição clássica na consciência humana ou no sujeito e transferido para áreas do objeto, exemplo, sistemas reais. O conceito designa a unidade que um elemento, um processo ou um sistema é para si mesmo. O conceito pode e deve ser apreendido muito genericamente – de acordo com o que se entenda por “auto” e como se conceba a referência. A referência emprega, então, exatamente a operação que constitui o “auto” e se torna, sob essa condição, supérflua ou paradoxal (perder a determinabilidade, capacidade conectiva para operações seguintes).</p> <p>Sob a forma de paradoxo, a autorreferência tem complexidade indeterminável, assim os sistemas que operam autorreferencialmente só podem se tornar complexos quando conseguem se desparadoxar. Pode-se designar sistema como autorreferencial, quando ele mesmo constitui, como unidades funcionais, os elementos dos quais ele se constitui e faz percorrer em todas as relações entre esses elementos uma referência a essa auto constituição. A Tese de Recorrência como tese de autorreferência indireta dos elementos considera que os elementos possibilitam uma contínua recorrência a si mesmo mediante outros elementos, ex.: uma contínua determinação da ação mediante expectativa de outro agir.</p>
10. Constituição múltipla	<p>É a exigência de dois complexos com perspectivas divergentes para a constituição daquilo que atua como unidade (elemento) no sistema. Na TGS tem o efeito de estabelecer o conceito de complexidade diferentemente de seu significado tradicional.</p>
11. Nível operativo	<p>Para ocorrer operações sistêmicas torna-se necessária uma similaridade suficiente entre os elementos, formando uma unidade sistêmica. A reprodução autopoietica depende de uma suficiente homogeneidade das operações sistêmicas, definindo assim a unidade de um determinado tipo de sistema. Não se pode observar uma constituição sistêmica autorreferencial se não considerar os tipos de processo e sistema estabelecidos.</p>
12. Comunicação sistêmica interna e informação	<p>Com base nas relações Autorreferenciais pode ser provocada uma imensa extensão dos limites de capacidade estrutural de adaptação e de respectivo alcance da comunicação sistêmica interna. O início desta extensão pode ser melhor compreendido com o conceito de informação, ou seja, a informação ocorre sempre que uma ocorrência seletiva possa selecionar os estados do sistema. A capacidade de orientação por diferença, sendo associada a um modo autorreferencial de operação do sistema.</p>

Fonte: Luhmann (1998, p. 40-74).

Luhmann (1998) afirma em um sentido bem geral que existem sistemas com a capacidade de produzir relações consigo mesmo e de diferenciar essas relações perante as do seu ambiente, abrangendo os sistemas e as condições de sua descrição e a análise mediante outros sistemas, faltando ainda o nível de abstração de análise teórico-conceitual que o sistema científico possibilita e distingue as referências sistêmicas, são os chamados sistemas autorreferenciais, que serão tratados de forma detalhada no tópico seguinte.

2.3.2 Os sistemas autorreferenciais de Niklas Luhmann

Vidal (2017, p. 55) afirma que a Teoria de Sistemas Autorreferenciais de Luhmann se fundamenta na teoria dos Sistemas, ressaltando que por se aplicar à sociedade, adquire uma característica própria. Esta teoria se vincula há uma série de estruturas conceituais, nas quais predomina a lógica circular, faz referência simultaneamente aos conceitos de complexidade e contingência. A complexidade significa o conjunto de possíveis eventos e circunstâncias (algo é complexo quando vincula mais de uma circunstância). Ao aumentar o número de possibilidades, o número de relações entre os elementos também aumenta, o que, por sua vez, aumenta a complexidade.

Para Luhmann, não há mais complexidade do que o ser humano pode realizar, segundo o autor, os sistemas sociais têm a função de reduzir a complexidade através de sua relação com o meio ambiente, promove a seleção de forças de complexidade, que envolve contingência e risco.

Vidal (2017, p. 72) cita também que Luhmann classifica a sociedade em três sistemas centrais: o sistema político, o sistema político-administrativo e o sistema jurídico, conforme Figura 14, demonstrada a seguir:

Figura 14 - Sistema principais e sistemas secundários



Fonte: Vidal (2017, p. 73).

O sistema deve ter a capacidade de se distinguir de seu meio, de modo a ser capaz de combinar todas as suas operações. Assim, a questão que se torna fundamental é saber que tipo de operação um sistema pode reproduzir como uma espécie de rede, na qual reconhece que determinadas operações pertencem ao sistema, e outras não.

Com essa versão de que a operação pertence ao sistema e não ao meio, coloca-se em destaque o problema da observação e a capacidade de diferenciação dos sistemas; o que significa, portanto, que existem sistemas que podem observar e distinguir. Neles é preciso pressupor uma capacidade de observação que designa um tipo de operação que se realiza no próprio sistema (LUHMANN, 2009, p. 73).

Na terminologia de Spencer-Brown declara-se que: *o sistema opera no lado interno da forma*; produz operações somente em si mesmo, e não do outro lado da forma. Entretanto, o operar dentro do lado interno (portanto, no sistema), e não no meio, pressupõe que o meio exista e esteja situado do outro lado da forma. Luhmann (2009, p. 102) que parte de uma ideia de Spencer-Brown segundo a qual toda distinção no mundo é gerada por um observador ao afirmar que toda observação é relativa ao ponto de vista do observador.

No entendimento teórico destes autores, o sistema se autoreproduz internamente de acordo com as demandas que o ambiente impulsiona. Neste contexto, enxerga-se o

funcionamento de uma estrutura política-administrativa municipal como um sistema autorreferencial, uma vez que os municípios brasileiros apresentam em sua organização política interna um conjunto de subsistemas, que são as secretárias vinculadas a prefeitura, as quais funcionam como a parte interna do sistema. Esta estrutura de órgãos existem para operar e procurar atender as demandas originadas no ambiente, que neste caso, pode-se citar a sociedade ou os órgãos reguladores e fiscalizadores.

A seguir é demonstrada a estrutura do Sistema Administrativo-Político Municipal com base no pensamento sistêmico, sob o aspecto da observação considerando a relação deste com o meio e a autoreferencialidade de suas partes internas.

2.3.3 O Sistema Administrativo-Político Municipal

O artigo 18 da Constituição Federal determina que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos nos termos da Constituição. O Brasil é formado por 26 Estados, a União, o Distrito Federal e 5570 Municípios, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2016), sendo ele uma República Federativa. Cada ente federativo possui sua autonomia financeira, política e administrativa, em que cada Estado deve respeitar a Constituição Federal e seus princípios constitucionais, além de ter sua Constituição própria; e também, cada município (por meio de sua lei orgânica), poderá ter sua própria legislação.

Essa organização é formada pelos três poderes constitucionalmente previstos (BRASIL, 1988): Poder Executivo, Poder Judiciário, Poder Legislativo, adotando a teoria da tripartição dos poderes. A administração pública compreende a União, os Estados e os municípios, cada qual com sua função geral e específica:

- a) **Esfera Federal** – a União realiza a administração pública, ela é um representante do governo federal, composta por um conjunto de pessoas jurídicas de direito público;
- b) **Esfera Estadual** – os Estados e o Distrito Federal realizam a administração pública;
- c) **Esfera Municipal** – os Poderes Legislativo e Executivo realizam a administração pública nos municípios.

O governo municipal é constituído por meio de seus dois poderes, Executivo e Legislativo, que são a Prefeitura Municipal e a Câmara de Vereadores, com suas funções

específicas e divididas. Tanto a Prefeitura como a Câmara, por meio da divisão de funções, exercem suas atribuições com plena independência entre si e em relação aos poderes e órgãos da União e dos Estados. Não há subordinação ou dependência dos poderes na área de sua competência definida na Constituição.

Em relação aos municípios, sua ação se exerce sobre os seguintes campos, relacionados no art. 30 da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988, não paginado):

- legislar sobre assuntos de interesse local;
- suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;
- instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados por lei;
- criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;
- organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;
- manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental;
- prestar, com a cooperação técnica da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;
- promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;
- promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

A administração municipal é dirigida pelo Prefeito que, como chefe do Executivo local, comanda, supervisiona e coordena os serviços de peculiar interesse do Município, auxiliado por Secretários Municipais, Coordenadores ou Diretores de Departamento, de acordo com a estruturação da Prefeitura e a maior ou menor desconcentração de suas atividades.

Além desses órgãos que formam a Administração Direta (centralizada), outros podem ser criados com uma maior cota de autonomia, que são os chamados de órgãos da Administração Indireta (descentralizada), formada por entidades ajustadas aos objetivos governamentais, mas com independência administrativa e financeira – autarquias (de direito público) e paraestatais (de direito privado - empresas públicas e de economia mista).

De acordo com Zmitrowicz et al. (2013), para fins da administração local, os municípios podem dividir o seu território em distritos, subdistritos e subprefeituras. Essa divisão, de caráter meramente administrativo, tem por objetivo a gestão direta de alguns serviços públicos locais necessários em cada região. Um distrito pode cuidar diretamente da limpeza pública e da arrecadação local dentro de sua área, por exemplo, sem que isso

represente, no entanto, uma autonomia política ou financeira em relação à Administração Municipal.

As subprefeituras podem ser estabelecidas por lei municipal, na qual são definidas as suas atribuições, nos casos em que se busca ampliar a descentralização da administração municipal. Possuem caráter de Administração Direta, ou seja, possibilitam a transferência gradual das funções de direção, gestão, decisão e controle dos assuntos municipais em nível local, respeitando as prioridades do Poder Executivo Municipal. O subprefeito é nomeado pelo prefeito e participa da elaboração da proposta orçamentária da Prefeitura. Os municípios de São Paulo, Rio de Janeiro, Petrópolis, Campinas e Salvador, por exemplo, adotam essa divisão territorial do município. No município de São Paulo, as subprefeituras têm dotação orçamentária própria, com autonomia para a realização de despesas operacionais, administrativas e de investimento.

Os órgãos que compõem a Administração Municipal podem ser divididos em órgãos meio, que oferecem às secretarias condições para suas operações, além de planejar, instrumentar e definir as ações a serem realizadas e órgãos considerados “fim” que executam as ações propriamente ditas (ZMITROWICZ et al., 2013). São mais comuns nas administrações municipais os seguintes órgãos meio:

a) Secretaria de Governo: à qual compete basicamente a coordenação das relações internas entre as diversas unidades da Administração e a coordenação e execução das relações com a comunidade;

b) Secretaria de Administração: à qual compete o planejamento administrativo, envolvendo organização, sistemas e métodos, bem como o gerenciamento das informações municipais;

c) Secretaria de Planejamento: à qual compete o planejamento municipal, nos seus aspectos econômicos, sociais e urbanísticos bem como a coordenação e o controle do desenvolvimento municipal. Para isso, dentre outras finalidades, elabora as propostas do Plano Plurianual de Investimentos, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual e procede a estudos e ações para elaboração, avaliação e revisão periódica do Programa de Metas do Município, ajustando-o ao desenvolvimento da Cidade e garantindo sua compatibilidade com o Plano Diretor Estratégico, com o Plano Plurianual e com as Leis Orçamentárias Anuais;

d) Secretaria Jurídica: à qual compete a orientação jurídica do município, a representação judicial e extrajudicial da Fazenda pública ou da Administração direta municipal e a orientação normativa, no campo jurídico, da Administração indireta municipal;

e) Secretaria de Finanças: à qual compete toda a política e administração tributárias do município, bem como sua política econômico-financeira, a administração das finanças municipais e das licitações e materiais públicos. É atribuição da Secretaria de Finanças receber e gerenciar todos os recursos municipais, ou seja, suas receitas e despesas, destinando as verbas necessárias às demais Secretarias, de acordo com a programação realizada. Estas verbas, tratadas mais adiante, serão aplicadas no custeio e investimentos diversos da Administração Municipal. Fica também a cargo da Secretaria de Finanças o pagamento das dívidas eventualmente contraídas pelo município.

São normalmente considerados órgãos-fim as seguintes Secretarias:

a) Secretaria de Desenvolvimento Urbano: à qual compete a condução das ações governamentais de planejamento urbano, bem como o desenvolvimento e aprimoramento da legislação relativa ao planejamento e desenvolvimento urbano. É responsável pela coordenação, organização, manutenção e atualização das informações sociais, culturais, econômicas, financeiras, patrimoniais, administrativas, físico-territoriais, ambientais, imobiliárias e outras de relevante interesse para o Município visando à consolidação de projetos para o desenvolvimento urbano;

b) Secretaria de Infraestrutura e Obras: à qual compete a administração, execução e fiscalização de todas as obras do município, em especial das viárias, de edificações públicas e de saneamento básico, tais como as de extensão de redes de água e esgoto, bem como a fiscalização e o controle do uso e ocupação do solo e dos projetos de obras de iniciativa particular na área municipal;

c) Secretaria de Serviços Urbanos (em alguns municípios esta secretaria pode aparecer fundida com a Secretaria de Obras): à qual compete basicamente a administração dos serviços públicos urbanos municipais, executados direta ou indiretamente, tais como os de limpeza pública, de ajardinamento, de coleta de lixo, entre outros relacionados à manutenção da cidade, além da fiscalização das posturas municipais, que engloba o controle e a fiscalização de ambulantes e outros tipos de comércio nos logradouros públicos e da manutenção dos próprios municipais e de seus equipamentos;

d) Secretaria de Transportes (em diversos municípios, Secretaria de Transportes e Trânsito): à qual compete a execução da programação da engenharia de tráfego e do transporte municipal, bem como o gerenciamento e a manutenção da frota de veículos pertencente ao município, tais como os carros oficiais, carros fúnebres, ambulâncias, tratores e caminhões;

e) **Secretaria de Educação:** : à qual compete a administração e a execução dos programas de educação e assistência escolar da Administração Municipal;

f) **Secretaria de Cultura:** à qual compete o desenvolvimento e execução dos programas de preservação do acervo documentário e de difusão cultural;

g) **Secretaria de Saúde:** à qual compete a administração e prestação de serviços de saúde à população em geral e a execução de programas de prevenção;

h) **Secretaria de Habitação:** à qual compete estabelecer, coordenar e controlar a política habitacional do município, bem como controlar e coordenar os programas e projetos de urbanização de núcleos favelados e de habitação popular;

i) **Secretaria de Assistência Social:** à qual compete a execução dos serviços de promoção social;

j) **Secretaria de Meio Ambiente:** : à qual compete a coordenação e a implantação da política de meio ambiente do município, observando a manutenção e a promoção do equilíbrio ecológico e a melhoria da qualidade ambiental.

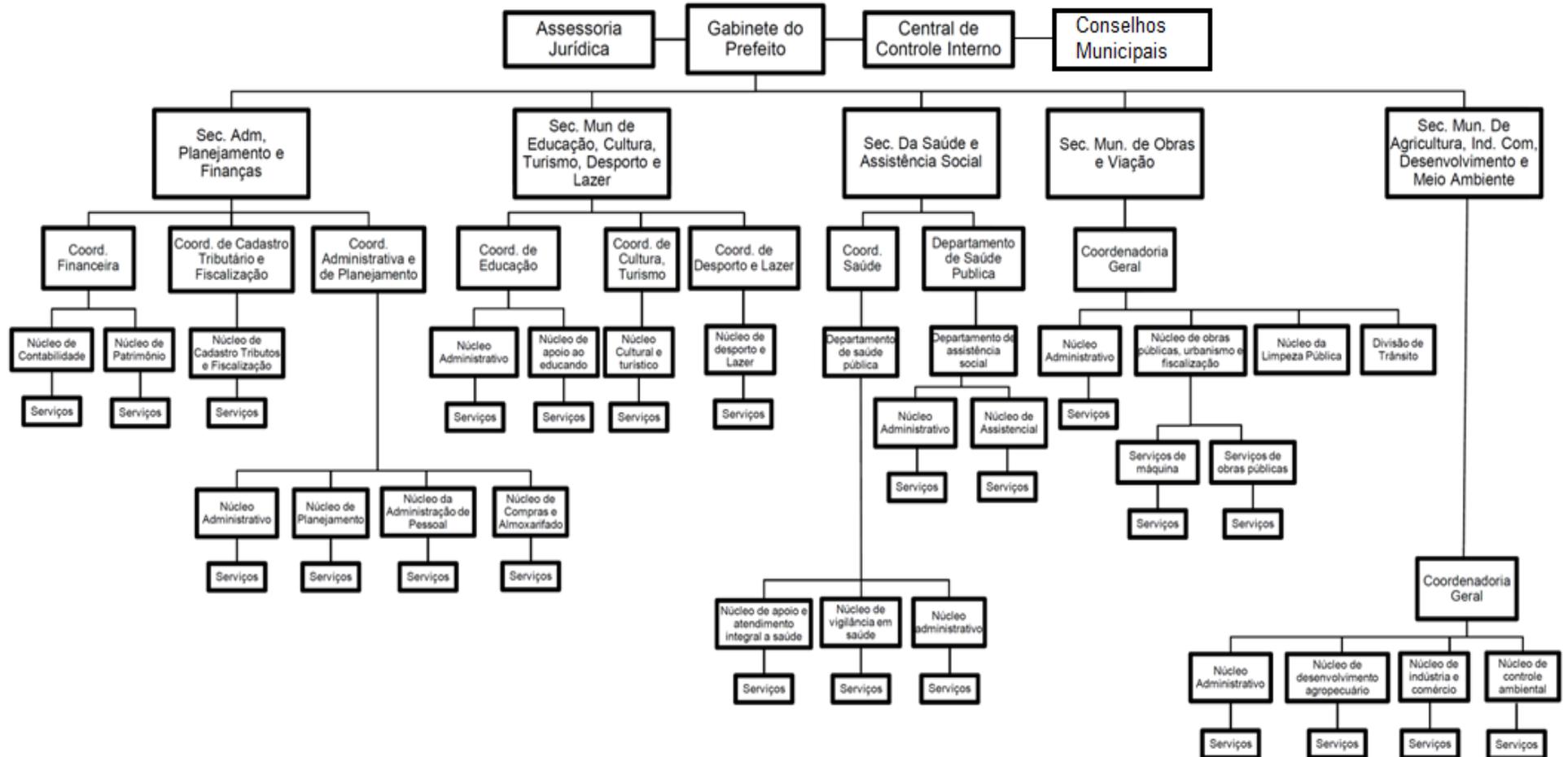
Em alguns municípios pode-se observar subdivisões em secretarias diversas das mencionadas ou ainda, nos de maior porte, a existência de secretarias auxiliares e de coordenadorias para tratar de assuntos específicos, tais como esportes, turismo, indústria e comércio, desenvolvimento, dentre outras.

As denominações e as respectivas atribuições também podem variar de um município para outro uma vez que os municípios têm autonomia para estabelecer sua estrutura organizacional e o fazem de acordo com suas necessidades levando em conta sua própria vocação.

A Secretaria Administrativa de Planejamento e Finanças é composta pela Coordenação Financeira, na qual está vinculado o Núcleo de Contabilidade responsável por todos os registros contábeis dos atos e fatos administrativos de toda execução orçamentária e financeira. Esta unidade também é responsável pela contabilização e evidenciação das informações de custos.

A seguir é apresentado um modelo de estrutura administrativa de um município com as unidades administrativas e possíveis coordenações e gerencias mais comumente adotadas nos estados localizados na região Norte do Brasil, conforme a Figura 15.

Figura 15 - Modelo da estrutura administrativa municipal



Fonte: Elaborada pelo autora com base em Zmitrowicz et al. (2013)

2.3.4 O Sistema Político-Administrativo Municipal como um Sistema Autorreferencial

De acordo com Luhmann (1998), a partir de um entendimento autoreferencial, os sistemas organizacionais assumem funções especiais (diferente alcance) e se manifestam principalmente nos sistemas sociais com funções específicas para transformar as demandas em respostas (*outputs*), 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.

Luhmann (1998) declara que é preciso especificar a referência sistêmica que se tem em vista (como observador) e como se está pensando o sistema e o ambiente. Com base no Sistema Político Administrativo Municipal, o ambiente é considerado o município com toda a sua estrutura política administrativa, a prefeitura com toda sua máquina administrativa e suas secretarias funcionais assim como a Câmara dos Vereadores, ou seja os Poderes Executivo e Legislativo, respectivamente. Neste caso, como ambiente externo, pode-se citar os órgãos de controle externo, tais como os Tribunais de Contas, a Sociedade e o Ministério Público.

O autor também ressalta que torna-se necessário definir as partes e a forma interação entre elas, logo, para este estudo, o observador, que no caso refere-se ao pesquisador deste estudo, considera que o sistema a ser observado é o Sistema Político Administrativo Municipal, o qual possui uma conjunto de secretarias, no entanto para este estudo e definido como subsistema a Secretaria de administração, finanças; e ainda, o Subsistema de informação de custos no setor público municipal como as partes que serão observadas e a relação com o ambiente interno e externo.

3 A OBSERVAÇÃO COMO METODOLOGIA HEURÍSTICA

Neste capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos, as estratégias e técnicas de pesquisa utilizados neste estudo. Inicialmente, apresenta-se a metodologia adotada para a análise das dificuldades para a adoção do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) pelos municípios paraenses, tendo como propósito, além de demonstrar a metodologia heurística para este estudo, apresentar algumas mudanças que puderam ser inseridas no sistema (em relação à proposta inicial), a partir dos conhecimentos adquiridos ao longo deste trabalho. Em seguida, faz-se uma caracterização geral da pesquisa, do seu delineamento e suas etapas, discute-se o contexto da pesquisa e finaliza elencando as limitações deste estudo.

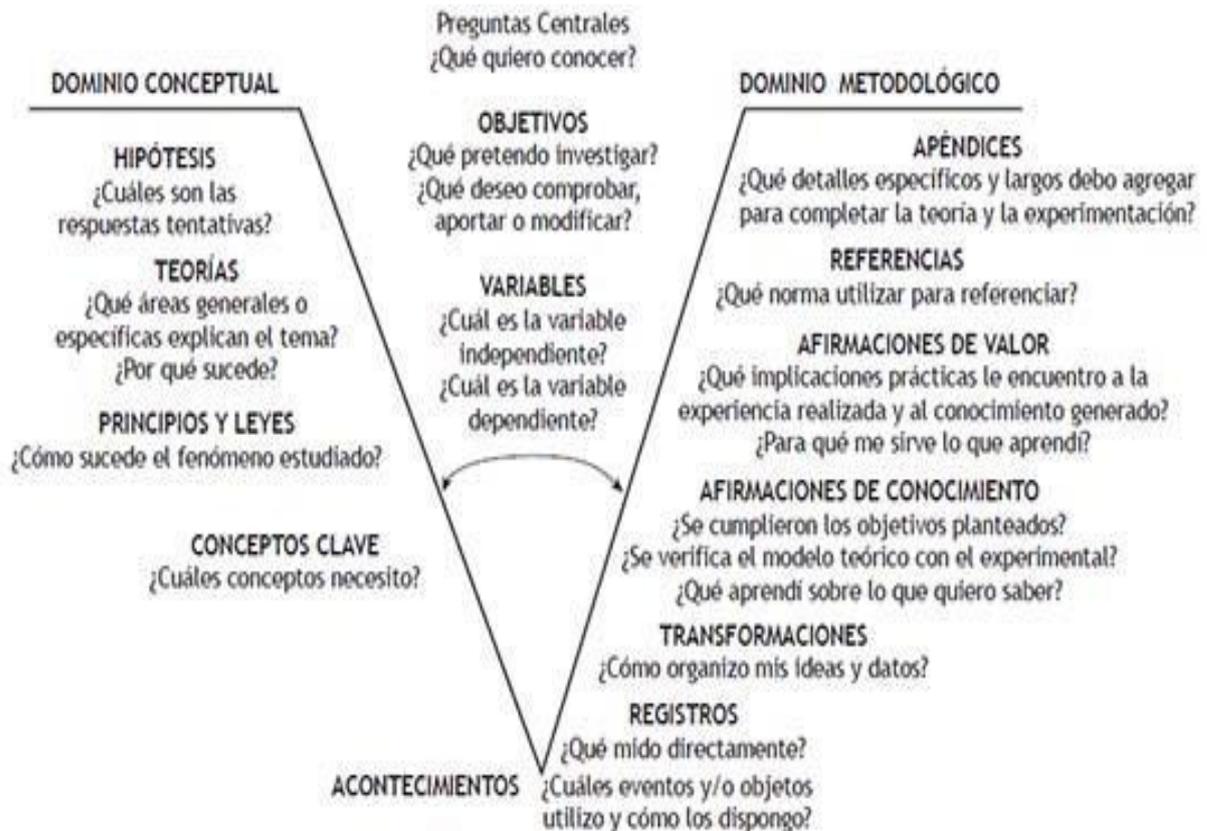
No plano metodológico, este estudo fundamenta-se na Teoria dos Sistemas Autorreferenciais, aplicando o pensamento científico sistêmico que possui uma natureza holística, este baseia-se na concepção de que todos os sistemas são compostos por subsistemas e seus elementos em constante interação. Esse entendimento consiste num conjunto de elementos em interação e intercâmbio com o meio ambiente, permitindo uma análise circular, que observa se um problema está inserido nas circunstâncias. Isso exige uma solução lógica que expõe a interdependência das partes do sistema e de seus subsistemas, o que permite avaliar as causas (*inputs*) e os efeitos (*outputs*) de um fenômeno, sendo necessário estabelecer as fronteiras em relação ao sistema que será observado, ou melhor estudado (VIDAL, 2006).

Desta forma, o método selecionado para este estudo é o Heurístico, o qual é considerado pelos pesquisadores como um tipo especial de conhecimento aplicado para resolver problemas mais complexos, foi formulado recentemente por Bransford Y Stein (1984). Trata-se de um método científico analítico que leva a uma descoberta científica, demonstra a realidade para um fim, o qual fundamenta-se a pesquisa com base na observação empírica dos municípios selecionados mediante categorias pré-estabelecidas que serão detalhadas no capítulo 4 desta pesquisa.

Esse método adota um conjunto de passos que devem ser utilizados para identificar no menor intervalo de tempo possível uma solução de qualidade para o problema em estudo. Esses passos são os seguintes: a) identificar o problema; b) definir e apresentar o problema; c) explorar as estratégias viáveis; d) avançar nas estratégias; e e) alcançar as soluções e avaliar os efeitos das ações. Vidal (2016) afirma que a lógica de pensamento heurístico contribui para encontrar as causas e os meios para resolver os problemas, conforme proposta de investigação

demonstrada a seguir em forma de V, a qual separa o domínio conceitual do domínio metodológico.

Figura 16- Diagrama V de Gowin



Fonte: Vidal (2016).

Para os estudos fundamentados na teoria luhmanniana, a análise heurística trata-se da proposta metodológica mais adequada, principalmente quando tem como objetivo o estudo de sistemas complexos e autorreferenciais, conceitos vinculados aos sistemas sociais, na qual as observações sistêmicas podem ser incluídas no amplo campo do que se entende por metodologias qualitativas nas quais o pesquisador interpreta o mundo a partir da perspectiva do sujeito (VIDAL, 2016).

A Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann aporta três características relevantes para este estudo: a primeira, denominada de complexidade, na qual os problemas possuem mais de uma causa e mais de uma solução além de estarem interrelacionados com toda a organização e não somente com uma área considerada problemática, na relação sistema e ambiente, constituindo uma equivalência funcionalista que permite a observação.

Esta pesquisa reflete a complexidade sistêmica a partir da análise do seu objeto de estudo, ou seja, o sistema político administrativo municipal e a adoção do sistema de custos no setor público municipal. A partir da relação entre as diversas demandas oriundas do meio

ambiente para o seu respectivo atendimento pelo setor administrativo da prefeitura, desde o aspecto legal até o técnico e contábil. Assim, exige o envolvimento de vários setores deste sistema e do seu entorno, que espera por respostas ou resultados, caracterizando a interação com toda a estrutura organizacional e a relação com o sistema ambiente.

A segunda característica, pode ser denominada como autorreferencialidade, ou seja, a capacidade dos sistemas se autoregularem. De acordo com as diferenciações do meio possuem a capacidade de reorganização interna, onde cada operação consiste em uma operação vinculada a outra no mesmo sistema. Estas condições possuem uma relação direta nesta área do conhecimento, segundo Vidal (2012).

A autorreferencialidade se adapta ao estudo, uma vez que as prefeituras precisarão de reestruturação administrativa e sistêmica para o cumprimento da disposição legal que obriga a implantação de sistema de custos, tornando-se necessária a autoregulagem, uma vez que as demandas sociais externas advindas do meio ambiente exigem um pronto atendimento. No entanto, as mesmas são internamente tratadas e as tomadas de decisões provenientes dos gestores visam atendê-las da melhor forma possível, caracterizando um sistema social aberto.

E por fim, a contingência conceito conduz diretamente à teoria dos sistemas sociais de Luhmann (1998) e que por consequente está diretamente relacionado aos conceitos de sistema, complexidade, autorreferência e sentido. Luhmann diz que “contingente é algo que não é necessário, nem impossível; algo que pode ser assim como é (ou era, ou será), embora seja possível de outro modo” (LUHMANN, 1998, p. 129). A dupla contingência é entendida como as possibilidades, as expectativas do sistema e do entorno e os riscos que se apresentam, sendo que o risco pode ou não acontecer.

Dessa forma, os conceitos que norteiam esta pesquisa associam-se às situações de restrições institucionais e legais que as entidades do setor público são submetidas como por exemplo, as reduções orçamentárias a cada início de exercício, forçando os gestores públicos a selecionarem ou reduzirem os projetos e os planos de trabalhos, por conta dos cortes, de forma aleatória sem conhecer os custos efetivos dos gastos previstos torna-se uma escolha às cegas para atender ao percentual estabelecido pela gestão.

Para uma melhor compreensão da metodologia selecionada para esta pesquisa, torna-se inicialmente necessário tratarmos sobre as concepções relacionadas aos problemas das organizações, fenômenos que não se resolvem em acontecimentos locais, interações dinâmicas manifestadas na diferença de comportamento das partes quando isoladas ou quando em configuração superior, entre outras, começam a emergir na sociedade contemporânea.

3.1 A observação como metodologia de análise heurística

Primordialmente, faz-se necessário compreender o termo *observador*, de um modo extremamente formal, ou seja, evitar qualquer representação de exclusividade, no sentido de se um observador é uma consciência, um cérebro, ou um sujeito transcendental. Quando falamos em observar, defrontamo-nos com uma primeira diferenciação: *observar/observador*. Observar é a operação, enquanto observador é um sistema que utiliza as operações da observação de maneira recursiva, como sequências para obter uma diferença em relação ao meio (LUHMANN, 2009, p. 154).

Em segundo lugar, a observação e o observador devem ser considerados previamente como sistemas, uma vez que a observação não é um ato único e isolado, mas sempre se dá em um conjunto de conhecimentos, em uma espécie de memória, em uma limitação de perspectivas, com restrições de ligação em relação a outras operações de observação. A consideração de *sistema* também revela para a compreensão psicológica do sujeito: só é possível obter uma representação do sujeito, no momento em que se leva em conta a *systematicidade* de sua operação (LUHMANN, 2009, p. 76).

Até o momento, os conceitos de operação e sistema se apresentam de um modo inteiramente normal – o que significa que o observador (o sistema) não se coloca acima da realidade; não paira acima das coisas e as observa, diga-se, do alto. O observador não é um sujeito situado fora do mundo dos objetos; ele é, ao contrário, um deles (LUHMANN, 2009, p. 154).

Então, tem-se: a) que o observador observa operações; b) que ele próprio é uma operação, pois, do contrário, não poderia observar: ele mesmo se constrói no momento em que constrói as conexões da operação (LUHMANN, 2009, p. 155). Todas as distinções que se possa imaginar, como, por exemplo, a estabelecida entre conhecer/objeto, *significante/significado*, observar/agir são, decididamente, diferenças, operações de um observador. Consequentemente, a teoria da construção operativa das formas deve ter início antes de todas essas diferenciações, caso se queira manter a pretensão (necessária para a Sociologia) de que a *observação* deva adquirir seu fundamento a partir de si mesma (LUHMANN, 2009, p. 155).

O observador é um modelo reduzido, que não pode ser aplicado à totalidade da realidade, já que deve pressupor, ao menos, a existência de folhas de papel em branco e a de si mesmo, para poder traçar os sinais da operação matemática (LUHMANN, 2009, p. 156).

Comparativamente a outros acontecimentos, a observação tem uma estrutura especial: utiliza uma diferenciação para designar algo que foi diferenciado por ela (LUHMANN, 2009, p.157).

O observador é um sistema, e um sistema pode ter uma capacidade de localização flexível: o sistema pode observar a si mesmo (auto-observação), e também outros sistemas (hetero-observação). Para a teoria do sujeito, em contrapartida, é muito difícil argumentar sobre o emprego teórico da diferença. O sujeito sempre deve estar colocado em um lugar (transcendental) acima dos objetos do mundo. Seria muito difícil encontrar no conjunto da tradição de pensamento a resposta para a pergunta sobre onde está colocado o sujeito, se no sistema, ou no meio (LUHMANN, 2009, p. 163).

Após o compreender a relação entre os termos observador e observação, passa-se ao entendimento da análise heurística aplicada à lógica sistêmica e em especial nos chamados sistemas autorreferenciais.

3.2 A observação heurística para os sistemas autorreferenciais

A heurística consiste nos “princípios heurísticos” que são um conjunto de sugestões para encontrar a solução, as regras heurísticas ajudam a encontrar maneiras de resolver problemas, sendo possível determinar os meios e a maneira da solução. É entendida como uma estratégia, um método, um critério ou mesmo “truque” usado para resolver problemas com mais facilidade. Estes meios incluem a analogia e a redução, conforme Vidal (2016). Este é um tipo especial de conhecimento usado para resolver problemas complexos, trata-se de alguns passos que devem ser realizados para identificar o mais rapidamente possível uma solução de qualidade para o problema a ser resolvido.

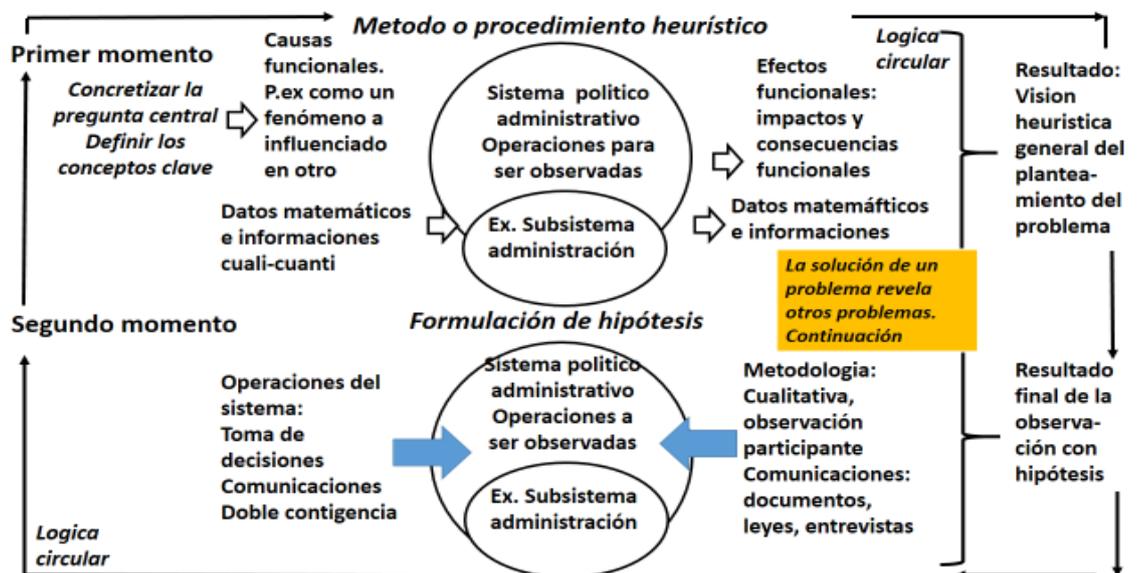
Entre os cientistas sociais existe um consenso de que o método heurístico é o adotado para fazer descobertas, embora também concordem que se trata de um tipo de estratégia aplicada para resolver um problema. De acordo com Vidal (2016), o observador que utiliza este método assume o ponto de vista quando se considera o fenômeno como muito complexo. Neste sentido, a observação heurística aparece como uma fase preparatória do processo de investigação (pré-científico) com uma natureza diferente para modelos sofisticados.

Para os estudos dos Sistemas autorreferenciais, Lunhmann propõe uma diferenciação metodológica com base na dicotomia entre a observação do tipo elementar e a de segunda ordem. No primeiro, expõe o tipo de reação e a forma como ocorre a observação, ou seja, se desenvolve uma construção estritamente heurística, uma fotografia mais detalhada

possivelmente sobre o fenômeno, caracterizando a observação de primeira ordem a qual prevalece a “inobservabilidade”, e que se resume a informar “o que passou”.

No segundo momento, são propostas as hipóteses que servirão para alcançar um maior grau de conhecimento sobre o fenômeno, buscando descobrir as estruturas lógicas do objeto observado, cujas metodologias nos remetem aos métodos e técnicas de investigação qualitativa nos estudos organizacionais, firmando a observação de segunda ordem, trata de oferecer informações sobre “como se constrói a realidade” e “como surgem e se mantêm” as estruturas sistêmicas (Figura 17).

Figura 17 - A observação heurística para os sistemas autorreferenciais



Fonte: Vidal (2016).

Considerando os fundamentos da teoria dos sistemas autorreferenciais e definindo o sistema político administrativo municipal como o sistema a ser observado e ainda o fato do SICSP está inserido no sistema político-administrativo da Gestão Pública, sendo definido como um subsistema da Secretaria de Administração e Finanças, ilustrado acima na Figura 16, o SICSP classifica-se como um subsistema complexo, com seus elementos de interação que num contexto de causa e efeito é essencial a contingência de determinadas ações e que de acordo com sua organização e estrutura, contemplando o ambiente interno da gestão pública municipal.

3.3 Caracterização da pesquisa

A pesquisa pode ser classificada quanto à sua natureza, quanto aos seus objetivos, quanto aos fins e à forma de abordagem do problema, e quanto aos procedimentos técnicos, conforme esclarecem Silva e Menezes (2001).

3.3.1 Quanto à natureza

Quanto à natureza, o presente estudo se enquadra como aplicado, tendo em vista o objetivo de desenvolver conhecimentos de utilização prática, no caso sobre a adoção do sistema de custos em órgãos públicos. Segundo aponta os preceitos de Gil (1999), a pesquisa aplicada dirige-se à solução de problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais e permite uma importante aproximação entre o campo acadêmico e profissional.

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental de caráter exploratório. Inicialmente, foi feito um levantamento em livros e publicações sobre os modelos de sistemas de informação de custos desenvolvidos no âmbito governamental e suas respectivas esferas, paralelamente foi pesquisada a legislação referente ao tema do estudo, assim como as normas e os regulamentos relacionados ao lócus da pesquisa.

Os modelos de sistemas de informação de custos adotados no setor público atualmente foram analisados sob a ótica sistêmica e verificada a possibilidade de adotá-los nos municípios paraenses, considerando os aspectos necessários para sua implantação e ainda o funcionamento do sistema político-administrativo das prefeituras, no sentido de se obter as informações referentes a estrutura sistêmica e administrativa de cada prefeitura entrevistada.

3.3.2 Quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos, a pesquisa é, ao mesmo tempo, descritiva e interpretativa, já que traz algum nível de subjetividade no processo de análise dos indicadores, que os resultados não são independentes do contexto (neste caso, são dependentes e aplicáveis apenas ao contexto paraense), mas levanta ideias e questões para pesquisa, e busca particularidades do objeto estudado, ao invés de generalizações.

Conforme Roesch (2005), a pesquisa enquadra-se como descritiva e interpretativa, pois, foi feita uma observação da estrutura atual dos municípios selecionados e a descrição

acerca da reestruturação das prefeituras do estado do Pará para a implantação do sistema de custos.

3.3.3 Quanto aos fins

Quanto aos seus fins, o trabalho se classifica como pesquisa exploratória e descritiva. É exploratória porque busca conhecer o diagnóstico dos 44(quarenta e quatro) municípios no Pará, considerando-o tema ainda pouco explorado, sobretudo se levada em conta a perspectiva a adoção do sistema de informação de custos no setor público municipal. Cervo e Bervian (1996) dizem que esta abordagem é recomendada quando há pouco conhecimento sobre o assunto. Além disso, a pesquisa exploratória visa caracterizar, classificar e definir um problema, sendo, em geral, a primeira etapa de qualquer pesquisa científica a partir da qual se levantam hipóteses para outros estudos (GIL, 1999).

A pesquisa foi do tipo exploratória, por meio de questionário enviado por *email* institucional da Federação dos Municípios do Estado do Pará (FAMEP) para os 44 municípios, com o público-alvo direcionado para os gestores municipais das áreas de planejamento, administração, finanças e contabilidade. Nesta etapa da pesquisa, buscou-se traçar um perfil geral dos municípios respondentes com o propósito de verificar se as prefeituras paraenses possuem estrutura administrativa e sistêmica para implantação do sistema de custos, conforme dispõe a legislação. Esse tipo de metodologia consiste na busca direta de informações, no local onde o fenômeno está ocorrendo (SILVA, 2015).

É descritiva porque visa descrever as características de determinada população, ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. De acordo com Gil (1999), “os estudos descritivos propõem-se a investigar o ‘o que é’, ou seja, a descobrir as características de um fenômeno como tal tendo como objeto uma situação, grupo ou indivíduo”.

Para Richardson (1999, p. 70), o estudo descritivo pode, ainda, abordar “aspectos amplos de uma sociedade como, por exemplo, a descrição da população economicamente ativa, do emprego de rendimentos e consumo, levantamento de opinião e atitudes da população” etc. Ao utilizar os índices obtidos nas páginas oficiais do governo como o PIB e IDH, destacar pontos e estatísticas relevantes e buscar relações entre variáveis, o estudo caracterizou-se também como pesquisa descritiva (RICHARDSON, 1999, p. 71).

3.3.4 Quanto à abordagem

O problema a pesquisa, quanto à abordagem do estudo, classifica-se como quantitativa e qualitativa, a qual, conforme Roesch (2005), se faz uso das técnicas quantitativas de cunho matemático para expor o nível de importância dos achados da pesquisa. Esta classificação é decorrente do propósito deste trabalho que está na produção de um panorama do desenvolvimento nos municípios paraenses na atualidade por meio da interpretação de dados secundários de cunho quantitativo e, quando possível, de estudos complementares de outros autores. Essas particularidades da pesquisa, que aliam “dados quantitativos” e “interpretação” em um mesmo estudo, acabam por mesclar aspectos quali e quanti e conferir-lhe um status de abordagem mista.

Para a obtenção das informações a respeito da situação das prefeituras, foram levantadas fontes primárias estatísticas voltadas para informações econômicas, tais como o orçamento anual aprovado, a receita corrente e a de capital, assim como o volume de despesas correntes e de capital aplicado nas áreas consideradas críticas na região: saúde, educação e assistência social. Assim como o número de servidores públicos nos setores pertinentes ao tema do estudo, a qualificação e a formação dos mesmos, caracterizando um estudo quantitativo.

O estudo parte de dados iniciais que aparecem principalmente na forma de números, portanto, dados quantitativos, o que configura uma abordagem mais quanti. Mas o objetivo central do estudo está na interpretação desses resultados em busca de respostas à problemática, o que configura uma metodologia mais quali, sobretudo, pela ideia de “interpretação” dos dados e pelo propósito de buscar respostas não generalizáveis, mas que se referem apenas aos municípios paraenses.

Destacamos que o resultado deste trabalho também se configura como “um” olhar que pode ser impresso sobre a temática do desenvolvimento nos municípios paraenses e não como “o” diagnóstico definitivo do objeto de estudo, já que temos consciência de que os dados disponíveis para avaliar a totalidade dos municípios deixam muitos espaços por preencher no que se refere às especificidades e características regionais por ser um estado de grandes dimensões. Se por um lado, os procedimentos de análise de dados incluem uma interpretação mais livre, sem a aplicação de métodos estatísticos complexos, configurando uma abordagem qualitativa, por outro, há um propósito de se buscar relações entre as variáveis, o que determina que a abordagem quantitativa esteja também presente em alguns momentos.

Flick (2009, p. 95) afirma que a pesquisa quantitativa e qualitativa não são opostos incompatíveis que não possam ser combinados. O autor integra a pesquisa qualitativa e

quantitativa por meio das duas abordagens em um único plano, iniciando com a adoção das duas estratégias de forma paralela e em um segundo momento, o relato das várias oscilações de um levantamento que pode ser feito com base matemática e estatística, partindo para o uso de um método quantitativo – uma entrevista semiestruturada, seguido por um questionário que poderá ser complementando por um estudo de campo (FLICK, 2009, p. 43).

Portanto, após o levantamento dos dados socioeconômicos do locus de pesquisa, com base nos questionários e nas entrevistas, foram identificadas as iniciativas de mapeamento de custos nas rotinas administrativas e nos projetos e nos programas desenvolvidos, quer seja de forma consciente ou não. Com isto, verifica-se a forma como são obtidas as informações para a elaboração do planejamento, caso ocorram tais análises, e ainda de que forma são selecionadas pelos gestores públicos diante de situações de contingências.

Logo, esta abordagem do problema reafirma a pesquisa como sendo do tipo qualitativa e quantitativa, pois permite cobrir um campo maior de possibilidades da pesquisa ao levantar idéias ao mesmo tempo em que quantifica opiniões (HACKMANN, 2013). Trata-se de uma lógica sistêmica onde a obtenção dos dados será do “tipo elementar” e “de segundo grau”, ou seja, por meio da aplicação de entrevistas.

3.3.5 Quanto aos procedimentos técnicos

Por fim, quanto aos procedimentos técnicos tem-se uma pesquisa de campo, pois, se deseja conhecer o andamento da implantação do sistema de informação de custos na gestão pública com dados obtidos junto aos profissionais que estão diretamente envolvidos no tema da pesquisa.

a) Quanto à população e amostra (delimitação do objeto de estudo)

O universo da pesquisa, ou população, é a totalidade de indivíduos que detém as mesmas características definidas para uma determinada pesquisa para Silva e Menezes (2001), assim como a amostra é a parte desta população ou universo, selecionada conforme uma regra ou plano.

A pesquisa foi desenvolvida junto aos municípios do estado do Pará, considerando o que se estabelece no art. 73-B da Lei Complementar 101/2000 - LRF, cujos municípios acima de 50.000 habitantes devem atender aos artigos desta Lei. Em especial, ao art. 48-A que determina a adoção de sistema integrado de administração financeira pelos entes, condição

que garante um nível razoável de informações disponíveis para a captura de dados ou mesmo para a adoção do sistema de informação de custos de forma integrada.

Logo, considerando o critério de seleção da amostra, de uma população de 144(cento e quarenta e quatro) municípios existentes no estado do Pará até o momento deste estudo, foram extraídos aqueles que possuem mais de 50.000 habitantes, totalizando 44 (quarenta e quatro) cidades, o que representa aproximadamente 30% do universo.

As informações sobre os indicadores econômicos, tais como população estimada, Produto Interno Bruto (PIB), o PIB *per capita*, Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), com suas respectivas regiões de integração form obtidas nas páginas oficiais de governo e nas publicações emitidas pelas entidades relacionadas ao tema, conforme exposto a seguir:

Quadro 8 - Municípios paraenses com população acima de 50.000 habitantes

Nº	Município	População estimada	PIB	PIB <i>per capita</i>	IDH	Região de integração
1	Óbidos	50.459	515.667	10.278	0,594	Baixo Amazonas
2	Vigia	51.173	281.252	5.619	0,617	Guamá
3	Itupiranga	51.775	388.000	7.503	0,528	Lago de Tucuruí
4	Capitão Poço	52.693	367.982	7.004	0,548	Rio Capim
5	Ulianópolis	53.881	1.346.759	26.950	0,604	Rio Capim
6	Juruti	53.989	880.636	17.105	0,592	Baixo Amazonas
7	Acará	54.064	868.466	16.074	0,506	Tocantins
8	Alenquer	54.662	557.461	10.317	0,564	Baixo Amazonas
9	São Miguel do Guamá	55.942	584.884	10.748	0,591	Guamá
10	Jacundá	56.006	380.099	6.990	0,622	Lago de Tucuruí
11	Monte Alegre	56.312	549.659	9.790	0,589	Baixo Amazonas
12	Dom Eliseu	56.398	455.992	8.351	0,615	Rio Capim
13	Portel	58.282	452.823	8.073	0,483	Marajó
14	Ipixuna do Pará	58.558	502.129	9.195	0,489	Rio Capim
15	Benevides	58.637	945.650	16.853	0,665	Metropolitana
16	Viseu	59.054	428.633	7.349	0,515	Rio Caeté
17	Igarapé-Miri	60.343	377.978	6.337	0,547	Tocantins
18	Tomé-Açu	60.456	470.690	7.963	0,586	Rio Capim
19	Breu Branco	61.222	564.727	9.731	0,568	Lago de Tucuruí
20	Capanema	66.353	846.209	12.920	0,655	Rio Caeté
21	Santa Izabel do Pará	66.490	543.225	8.491	0,659	Guamá
22	Santana do Araguaia	67.033	506.611	8.037	0,602	Araguaia
23	Oriximiná	69.024	1.570.917	23.509	0,623	Baixo Amazonas
24	Novo Repartimento	70.835	590.186	8.724	0,537	Lago de Tucuruí
25	Moju	77.385	686.514	9.182	0,547	Tocantins
26	Redenção	80.797	1.100.883	13.933	0,672	Araguaia
27	Tailândia	97.161	610.672	6.744	0,588	Tocantins

28	Breves	98.231	557.496	5.781	0,503	Marajó
29	Itaituba	98.446	1.090.706	11.089	0,640	Tapajós
30	Paragominas	107.010	1.820.117	17.539	0,645	Rio Capim
31	Tucuruí	107.189	3.618.756	34.924	0,666	Lago de Tucuruí
32	Altamira	108.382	3.067.323	29.183	0,665	Xingu
33	Barcarena	115.779	2.932.266	26.663	0,662	Tocantins
34	São Félix do Xingu	116.186	826.003	7.724	0,594	Araguaia
35	Bragança	121.528	981.571	8.271	0,600	Rio Caeté
36	Marituba	122.916	1.152.026	9.795	0,676	Metropolitana
37	Cametá	130.868	736.333	5.780	0,577	Tocantins
38	Abaetetuba	150.431	954.830	6.484	0,628	Tocantins
39	Castanhal	189.784	2.747.753	14.940	0,673	Guamá
40	Parauapebas	189.921	20.263.415	114.754	0,715	Carajás
41	Marabá	262.085	5.210.748	20.687	0,668	Carajás
42	Santarém	292.520	3.332.539	11.553	0,691	Rio Caeté
43	Ananindeua	505.404	5.478.768	11.091	0,718	Metropolitana
44	Belém	1.439.561	25.772.207	18.074	0,746	Metropolitana

Fonte: FAPESPA (2016).

Para estas cidades foram enviadas, por correio eletrônico da Federação das Associações dos Municípios Paraenses (FAMEP), no período de 26 de junho a 30 de setembro de 2017, diretamente para os gabinetes das prefeituras dos 44 municípios, o questionário com perguntas relacionadas às atividades administrativas, orçamentárias, financeiras, contábeis e custos assim como, perguntas binárias para compor o diagnóstico sobre a estrutura sistêmica e administrativa de cada município pesquisado. De acordo com Yin (2005, p. 118), este levantamento pode produzir dados quantitativos como parte das evidências do estudo.

A coleta dos dados feita por questionário eletrônico vem sendo usada, principalmente em pesquisas cujo campo e sujeitos encontram-se distantes do pesquisador. Há, atualmente, recursos tecnológicos, como instrumentos eletrônicos enviados via correio eletrônico, que permitem ao pesquisador estar distante do sujeito/ informante. Isso não garante efetivamente o compromisso do sujeito com a pesquisa, por outro lado em campos de pesquisa abrangentes e com um número significativo de sujeitos, é um recurso do qual o pesquisador não pode prescindir.

Diante destes dados, partiu-se para extrair uma segunda amostra destes municípios com mais de 50000 habitantes, considerando como critério de seleção: a maior população e o maior PIB dentro de cada Região de Integração (RI), totalizando doze cidades, representando 27,27% dos 44 municípios respondentes do questionário, demonstradas a seguir:

Quadro 9 - Municípios com maior PIB e população por região de integração (RI)

Item	Reg. de integração	Município	Pop (2016)	PIB (2014 - mil reais)
1	Araguaia	Redenção	81.647	1.318.706
2	Baixo Amazonas	Santarém	294.447	3.789.328
3	Carajás	Parauapebas	196.259	15.568.461
4	Guajará	Belém	1.446.042	28.706.165
5	Guamá	Castanhal	192.571	2.712.093
6	Lago de Tucuruí	Tucuruí	108.885	2.953.335
7	Marajó	Breves	99.080	613.983
8	Rio Caeté	Capanema	66.759	920.690
9	Rio Capim	Paragominas	108.547	2.007.253
10	Tapajós	Itaituba	98.485	1.438.852
11	Tocantins	Barcarena	118.537	3.890.723
12	Xingu	Altamira	109.938	3.950.289
Total			2.921.197	67.869.878

Fonte: FAPESPA (2016).

Nestas cidades foram realizadas entrevistas semiestruturadas sob a forma de um levantamento formal com os gestores e os técnicos da área de planejamento, administração e contabilidade no intuito de qualitativamente obter os dados sobre gênero, o vínculo institucional, a experiência e o número de profissionais que atuam nesta área, o nível de qualificação do pessoal, e ainda as principais dificuldades encontradas no processo de implantação e adoção do Sistema de Informação de Custos no Setor Público.

As entrevistas foram realizadas no período de outubro a dezembro de 2017, com nove municípios visitados presencialmente pela autora, representando 27,27% da amostra quantitativa. As cidades de Breves, Itaituba e Tucuruí não foram visitadas por motivos políticos, logo não foram entrevistadas. A cidade de Breves no período planejado para as entrevistas estava enfrentando uma greve dos professores da rede de educação do estado, mantiveram a prefeitura invadida por aproximadamente dois meses. O prefeito do município de Tucuruí foi assinado exatamente no período da aplicação dos questionário, o vice-prefeito foi preso e o presidente da Câmara dos Vereadores que assumiu foi afastado por improbidade administrativa; já Itaituba devido a distância do município de Belém, todas as vezes que foram agendadas as visitas foram desmarcadas a pedido da prefeitura.

A autora apoiou-se em um questionário composto por perguntas abertas, permitindo ao informante explicitar opiniões e argumentos, além de permitir o desdobramento de questões que possibilitem descobertas e a compreensão do fenômeno sob a ótica do informante.

b) Tratamento dos dados

Por meio da seleção da amostra para levantamento quantitativo, os dados foram coletados e organizados em uma base de dados utilizando o Microsoft Office Excel 2016, realizou-se a análise e interpretação estatística das informações, ou seja, Análise Descritiva dos dados ou Análise Exploratória dos dados. Os dados quantitativos decorrentes do questionário respondido pelas prefeituras foram tabulados e analisados mediante resultados percentuais, apresentando o desempenho de cada prefeitura diante das perguntas.

Com base nas entrevistas realizadas, as respostas foram tratadas por meio dos códigos prévios e emergentes mediante técnica de análise de conteúdo, considerada uma técnica de análise das comunicações, que irá analisar o que foi dito nas entrevistas ou observado pelo pesquisador (SILVA; FOSSA, 2015).

Na análise do material, busca-se classificá-los em temas ou categorias que auxiliam na compreensão do que está por trás dos discursos, como categorias de análises num contexto sistêmico, temos a complexidade, a autorreferencialidade e a contingência que foram alcançadas por meio das variáveis: legal, técnica, econômica e contábil, sistema de informações, tomada de decisão (dimensões política, cultural e sociológica) e contingência.

c) Categoria de análise

A partir dos resultados gerados pelo tratamento dos dados, de análise e interpretação dos dados gerados. O planejamento de uma análise sistemática de dados exige a definição prévia de categorias de análise e a definição das variáveis, entendidas como as dificuldades e entraves no processo de implantação do SICSP na gestão pública municipal, neste sentido foi elaborado um modelo de categorias analíticas que permite responder as hipóteses e os objetivos deste estudo, apresentado no Quadro 10.

Quadro 10 - Categorias de análise

Categorias de análise	Variáveis	Instrumentos de análise	
		Quantitativas (questionário)	Qualitativas (entrevistas)
1. COMPLEXIDADE	1. Dimensão legal		<p>1 O município atende a lei 4320/64, previsto no art. 85, no que tange a apuração de custos e evidenciação dos resultados?</p> <p>2. Qual sua interpretação do § 3º, do Art. 50, da Lei de Responsabilidade Fiscal que diz que a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial?</p> <p>3. É do conhecimento da gestão as portarias da STN e as NBCTSP que tratam sobre a implantação do Sistema de Custos?</p>
	2. Dimensão econômica e contábil		<p>1. Quais os benefícios que o sistema de custos proporciona para a gestão pública municipal?</p> <p>2. Como são obtidas as informações sobre custos nos órgãos do município atualmente?</p> <p>3. Acredita que é necessário a introdução de outros sistemas de custos? Pode beneficiar a gestão administrativa?</p>
2. AUTORREFERENCIAL	3. Dimensão técnica	<p>P.07. Existência de um setor específico responsável pelas informações de custos na prefeitura:</p> <p>P.08. Utilização de sistema de informação de custos próprio:</p> <p>P.09. O Sistema de informação de custos próprio que utiliza: Setores do Órgão são cobertos pelos Sistema de informação de custos próprio</p> <p>Utilização de algum sistema de análise e avaliação de custos.</p>	
	4. Sistema de informação	<p>P. 12. Utilização de algum sistema de análise e avaliação de custos;</p> <p>P. 13: Emissão de relatórios com informação de custos para a tomada de decisão:</p> <p>P.14: Informações utilizadas pelo município para a tomada de decisões;</p> <p>P. 15: Como as informações de custos podem auxiliar o gestor municipal;</p> <p>P.16: Tipo de Análise que os Dados de custos fornecidos para a tomada decisão permitem</p>	

3. CONTINGÊNCIA	5. Tomada de decisão (dimensões política, cultural e sociológica)	P. 14 Informações utilizadas pelo município para a tomada de decisões; P. 16 Tipo de Análise que os Dados de custos fornecidos para a tomada decisão permitem;	1. Como funciona a coleta de informações quando da tomada de determinada decisão? São informações externas e/ou internas? Quem produz? 2. As informações necessárias da qual precisa para tomar uma decisão estão sempre disponíveis ou não? Quem dispõe dessas informações? As informações estão disponíveis na página da prefeitura? 3. Você utiliza a experiência de outras prefeituras para tomar decisões? As novas decisões levam em consideração a tomada de decisão anterior? 4. As decisões são tomadas individualmente ou colegiada? Como é realizado a escolha da melhor solução?
	6. Contingência	P. 17 Desafios que haviam sido ou estavam sendo enfrentados na implantação do SICSP;	1. Frente a situações de contingencia econômica, como são selecionadas as prioridades? 2. Alguma influência externa (outras organizações, sociedade civil, meio ambiente etc.) já gerou alguma modificação nas ações que seriam desenvolvidas? Cite um exemplo. 3.1 A prefeitura realiza alguma estratégia de aprendizagem/capacitação para os servidores de sua área (contabilidade / Planejamento) envolvidos no processo de elaboração e execução orçamentária? 4. De que forma organizam a participação da sociedade civil quanto às ações que serão selecionadas. Se sim, como? (Portal da Transparência e Governo Aberto)
	7. Dimensão política		1. Na sua opinião, o uso de um sistema de custos nestes municípios possibilita a elaboração do políticas públicas? 2. Como são elaboradas as políticas públicas como são elaboradas: por meio de objetivos ou mediante orçamentos incrementalistas? 3. O sistema de custos no setor público pode promover o desenvolvimento local?

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

As variáveis acima foram classificadas em códigos pré-estabelecidos ou emergentes (*serenditipy*) numa abordagem qualitativa, sendo categorizadas de acordo com as características sistêmicas estabelecidas para a pesquisa: complexidade, autorreferencialidade e contingência, conforme Moraes (1999).

4 A OBSERVAÇÃO EMPÍRICA NO ESTADO DO PARÁ

O presente estudo foi realizado no estado do Pará que é localizado na região Norte do país, formada por sete estados, e também compõe o grupo da Amazônia Legal, definida pela Lei nº 1806 de 1953, contemplando nove estados com uma área total de de 5.071.635 km², representando 59,88% do território nacional (ARAGÓN, 2013), por onde se estende a Floresta Amazônica, por isto é denominada de Amazônia.

Ao longo da história, a Amazônia tem sido palco de diversas ações governamentais atreladas a planos econômicos visando o povoamento e o desenvolvimento da mesma, gerando também conflitos e violências por conta do desmatamento da floresta e a mineração (CASTRO, 2012). Dentre as atividades econômicas, destacam-se a agropecuária e a mineração, tendo o Pará como um dos maiores produtores de rebanho e potencial em extração mineral.

Em pesquisa realizada pela Incubadora de Políticas Públicas da Amazônia (IPPA), rede de pesquisa vinculada ao Fórum de Pesquisa e Pós-Graduação em Desenvolvimento Sustentável da Amazônia, levantou o Índice de Sustentabilidade da Amazônia (ISMA), verificou-se que outras pesquisas têm constatado que os municípios localizados na região, no geral, encontram dificuldades em aspectos institucionais, econômicos, ambientais e socioculturais. Nenhum dos municípios existentes na região em 2010 possuía sustentabilidade classificada como de nível alto ou médio. A maioria dos municípios, em torno de 95,2% apresentam o menor nível de sustentabilidade e apenas três municípios (0,38) alcançaram níveis médios (SILVA; AMIN; NUNES, 2015, p. 27-28).

O estado do Pará aparece na pesquisa com a cidade de Itupiranga como um dos piores índices de sustentabilidade e o município de Parauapebas com o melhor índice, considerando a Dimensão Econômica da Sustentabilidade. No tópico a seguir trataremos mais especificamente sobre o estado do Pará e suas especificidades.

4.1 O estado do Pará: suas especificidades e características regionais

O estado do Pará compõe as 27 unidades federativas do Brasil. É o segundo maior estado do país com uma extensão de 1.248.042,515 km², pouco maior que Angola, dividido em 144 municípios, com a criação de Mojuí dos Campos, está situado no centro da região Norte e tem como limites o Suriname e o Amapá a norte, o oceano Atlântico a nordeste, o

Maranhão a leste, Tocantins a sudeste, Mato Grosso a sul, o Amazonas a oeste e Roraima e a Guiana a noroeste (PARÁ, 2016).

O estado é o mais populoso da região Norte, contando com uma população de 7.321.493 habitantes. Sua capital, Belém, reúne em sua região metropolitana cerca de 2,1 milhões habitantes, sendo a maior população metropolitana da região Norte. Outras cidades importantes do estado são: Abaetetuba, Altamira, Ananindeua, Barcarena, Castanhal, Itaituba, Marabá, Parauapebas, Redenção, Santarém e Tucuruí (PARÁ, 2016).

Figura 18- O estado do Pará e as 12 regiões de integração



Fonte: Pará (2016).

A economia do Pará baseia-se no extrativismo mineral (ferro, bauxita, manganês, calcário, ouro, estanho) e vegetal (madeira), na agricultura, na pecuária, na indústria e no turismo. A mineração é atividade preponderante na região sudeste do Estado, sendo

Parauapebas a principal cidade produtora. A atividade pecuária - com um rebanho calculado em mais de 14 milhões de cabeças de bovinos – está mais presente no Sudeste; já a agricultura é mais intensa no Nordeste (PARÁ, 2016).

O Pará é o maior produtor de pimenta-do-reino do Brasil e está entre os primeiros na produção de coco-da-baía e banana. São Félix do Xingu é o município com maior produção de banana do País. A indústria concentra-se mais na região metropolitana de Belém, encabeçada pelos distritos industriais de Icoaraci e Ananindeua, e nos municípios de Marabá e Barcarena. Pela característica natural da região, destaca-se também como forte ramo da economia a indústria madeireira (PARÁ, 2016).

Quanto ao aspecto econômico, em 2016, o estado do Pará apresentou um PIB de R\$ 139.117,00, representando 2,26% do PIB nacional. O PIB per capita do estado é de R\$ 16.819,00, considerado muito inferior à média nacional que é de R\$ 29.820,00, segundo a Fundação Amazônia de Amparo a Estudos e Pesquisas (FAPESPA, 2005).

No último censo realizado pelo IBGE, o Pará obteve o 25º Índice de Desenvolvimento Humano Médio (IDH_M) do país, à frente apenas dos estados do Maranhão e Alagoas. E na área de Educação, ocupa a 26ª posição, antes de Alagoas.

Atualmente o estado possui uma divisão administrativa formada por 12 regiões de integração, assim denominadas: Metropolitana, Marajó, Baixo Amazonas, Rio Caeté, Rio Capim, Xingu, Tapajós, Araguaia, Lago do Tucuruí, Tocantins, Carajás e Guamá (PARÁ, 2016).

Quadro 11 - Regiões de integração do estado do Pará

Item	Regiões	Municípios	Cidades
1	Metropolitana	5	Belém , Ananindeua, Benevides, Marituba, Santa Bárbara.
2	Guamá	18	Colares, Castanhal , Curuçá, Igarapé-Açu, Inhangapi, Magalhães Barata, Maracanã, Marapanim, Santo Antônio do Tauá, Santa Isabel do Pará, São Caetano de Odivelas, São Domingos do Capim, São Francisco do Pará, São João da Ponta, São Miguel do Guamá, Terra Alta e Vigia
3	Rio Caetés	15	Augusto Corrêa, Bonito, Bragança, Cachoeira do Piriá, Capanema , Nova Timboteua, Peixe Boi, Primavera, Quatipuru, Salinópolis, Santa Luzia do Pará, Santarém Novo, São João de Pirabas, Traquateua e Viseu.
4	Araguaia	15	Água Azul do Norte, Banach, Conceição do Araguaia, Cumaru do Norte, Floresta do Araguaia, Ourilândia do Norte, Pau D'arco, Redenção , Rio Maria, Santa Maria da Barreiras, Santana do Araguaia, São Félix do Xingu, Sapucaia, Tucumã e Xinguara.
5	Carajás	12	Bom Jesus do Tocantins, Brejo Grande do Araguaia, Canaã dos Carajás, Curionópolis, Eldorado dos Carajás, Marabá, Palestina do Pará, Parauapebas , Piçarra, São Domingos do Araguaia, São Geraldo do Araguaia e São João do Araguaia.
6	Tocantins	11	Abaetetuba, Acará, Baião, Barcarena , Cametá, Igarapé Miri, Limoeiro

			do Ajuru, Mocajuba, Moju, Oeiras do Pará e Tailândia.
7	Baixo Amazonas	12	Alenquer, Almerim, Belterra, Curuá, Faro, Juruti, Monte Alegre, Óbidos, Oriximiná, Prainha, Santarém e Terra Santa.
8	Lago de Tucuruí	7	Breu Branco, Goianésia do Pará, Itupiranga, Jacundá, Nova Ipixuna, Novo Repartimento e Tucuruí .
9	Rio Capim	16	Abel Figueiredo, Aurora do Pará, Bujaru, Capitão Poço, Concórdia do Pará, Dom Eliseu, Garrafão do Norte, Ipixuna do Pará, Irituia, Mãe do Rio, Nova Esperança, Ourém, Paragominas , Rondon do Pará, Tomé-Açu e Ulianópolis.
10	Xingu	10	Altamira , Anapu, Brasil Novo, Medicilândia, Pacajás, Placas, Porto de Moz, Senador José Porfírio, Uruará, Vitória do Xingu.
11	Marajó	16	Afuá, Anajás, Bagre, Breves , Cachoeira do Arari, Chaves, Curalinho, Gurupá, Melgaço, Muaná, Ponta de Pedras, Portel, Salvaterra, Santa Cruz do Arari, São Sebastião da Boa Vista, Soure.
12	Tapajós	6	Aveiro, Itaituba , Jacareacanga, Novo progresso, Rurópolis, Trairão.

Fonte: Pará (2016).

A nova proposta de regionalização para o estado do Pará surgiu da constatação de que as regionalizações estabelecidas pelo IBGE – mesorregião e microrregião – não mais refletiam a realidade estadual. A identificação das 12 regiões de integração levou em consideração as características de concentração populacional, acessibilidade, complementaridade e interdependência econômica. Ao todo foram utilizados doze critérios, os quais permitiram uma versão preliminar para a regionalização do estado.

A partir do cruzamento desses dados, definiram-se 12 regiões de integração, as quais foram hierarquizadas em 4 níveis, em função de seu grau de acessibilidade, de dinâmica econômica, ocupação populacional e nível de acesso a equipamentos básicos e conectividade.

Quadro 12 - Regiões de integração (RI) classificadas por níveis

Níveis	Regiões de Integração	Total de Municípios
Nível 01	1.Região Metropolitana (5 municípios)	38 municípios
	2.Região Guamá (18 municípios)	
	3. Região Rio Caeté (15 municípios)	
Nível 02	4. Região Araguaia (15 municípios)	38 municípios
	5. Região Carajás (12 municípios)	
	6. Região Tocantins (11 municípios)	
	7. Região Baixo Amazonas (12 municípios)	
Nível 03	8. Região Lago de Tucuruí (7 municípios)	33 municípios
	9. Região Rio Capim (16 municípios)	
	10. Região Xingu (10 municípios)	
Nível 04	11. Região Marajó (16 municípios)	22 municípios
	12. Região Tapajós (6 municípios)	
Total		144 Municípios

Fonte: Pará (2015).

As doze regiões de integração (RI) representam o perfil socioeconômico das demais cidades que a compõem. Do montante de municípios de cada RI, foram selecionadas as cidades que são consideradas cidades-pólo (são as que estão em negrito no quadro 11), devido ao desenvolvimento econômico que possuem na localidade e tratadas como ponto focal para os demais municípios. Esta condição faz desses municípios a sede de órgãos públicos federais e estaduais, assim como uma rede bancária e o desenvolvimento de projetos sociais para toda a região. Para este estudo, foram selecionadas as cidades com maior PIB e maior população para a segunda etapa da pesquisa, a entrevista semiestruturada. A seguir serão apresentados os doze municípios com suas informações socioeconômicas relacionadas ao desempenho de arrecadação e de gasto dos períodos de 2015 e 2016, no sentido de evidenciar a capacidade de arrecadação e de gastos das cidades entrevistadas.

Quadro 13 - Lote 2-Municípios com maior PIB e população por região de integração (RI)

Municípios / anos	Receitas brutas realizadas	Despesas empenhadas	Resultado
Prefeitura Municipal de Altamira - PA			
2015	NÃO INFORMOU	NÃO INFORMOU	NÃO INFORMOU
2016	NÃO INFORMOU	NÃO INFORMOU	NÃO INFORMOU
Prefeitura Municipal de Barcarena – PA	623.390.342,53	573.014.802,86	
2015	285.833.087,14	265.763.762,79	20.069.324,35
2016	337.557.255,39	307.251.040,07	30.306.215,32
Prefeitura Municipal de Belém – PA	5.966.286.066,75	5.510.816.122,73	455.469.944,02
2015	2.967.612.452,47	2.810.331.422,91	157.281.029,56
2016	2.998.673.614,28	2.700.484.699,82	298.188.914,46
Prefeitura Municipal de Breves – PA			
2015	NÃO INFORMOU	NÃO INFORMOU	NÃO INFORMOU
2016	NÃO INFORMOU	NÃO INFORMOU	NÃO INFORMOU
Prefeitura Municipal de Capanema – PA	255.062.551,40	220.599.367,65	34.463.183,75
2015	115.442.971,78	104.107.209,80	11.335.761,98
2016	139.619.579,62	116.492.157,85	23.127.421,77
Prefeitura Municipal de Castanhal – PA	826.580.066,04	655.996.705,56	170.583.360,48
2015	352.338.678,22	319.056.853,27	33.281.824,95
2016	474.241.387,82	336.939.852,29	137.301.535,53
Prefeitura Municipal de Itaituba - PA	449.668.353,58	397.925.387,67	51.742.965,91
2015	206.637.464,36	201.048.359,94	5.589.104,42
2016	243.030.889,22	196.877.027,73	46.153.861,49
Prefeitura Municipal de Paragominas – PA	679.574.721,17	551.123.008,63	128.451.712,54
2015	270.556.780,03	254.693.282,14	15.863.497,89
2016	409.017.941,14	296.429.726,49	112.588.214,65
Prefeitura Municipal de Parauapebas – PA	2.032.290.598,94	1.891.215.814,94	141.074.784,00
2015	1.050.647.685,39	962.308.920,14	88.338.765,25
2016	981.642.913,55	928.906.894,80	52.736.018,75
Prefeitura Municipal de Redenção – PA	92.244.113,75	161.592.669,47	-69.348.555,72
2015	NÃO INFORMOU	NÃO INFORMOU	NÃO INFORMOU
2016	92.244.113,75	161.592.669,47	-69.348.555,72
Prefeitura Municipal de Santarém – PA	1.068.889.016,04	1.085.515.386,74	-16.626.370,70
2015	511.380.163,32	525.590.143,28	-14.209.979,96
2016	557.508.852,72	559.925.243,46	-2.416.390,74
Prefeitura Municipal de Tucuruí - PA	640.245.054,85	585.402.119,22	54.842.935,63
2015	302.408.621,87	300.197.128,33	2.211.493,54
2016	337.836.432,98	285.204.990,89	52.631.442,09
Total Geral	12.634.230.885,05	10.649.873.878,58	1.984.357.006,47

Fonte: FAPESPA (2016).

Das 12 prefeituras consultadas, os municípios de Altamira e Breves, para os dois exercícios, e Redenção, para o exercício de 2016, não enviaram os valores até o fechamento deste estudo. Representando um montante de R\$ 12.634,230.885,05 (doze bilhões, seiscentos e trinta e quatro milhões, duzentos e trinta mil e oitocentos e oitenta e cinco reais e cinco centavos) de arrecadação para 10 municípios que somam uma população de 2.921.197 (dois milhões, novecentos e vinte e um mil e cento e noventa e sete) habitantes.

A arrecadação apresentada pelos municípios atende o montante de suas despesas, demonstrando um desempenho entre receita arrecada e despesa empenhada supervitário, com exceção das cidades de Redenção, no exercício de 2016, e Santarém, nos dois períodos.

4.2 Análise e discussão dos resultados

Apresentamos inicialmente os resultados dos dados obtidos por meio do questionário e das entrevistas, traçando um diagnóstico para os municípios no estado do Pará com relação à adoção do sistema de custos. Em seguida, relacionaremos as respostas das entrevistas com os dados do questionário.

4.2.1 Diagnóstico e análise sobre a implantação do SICSP nos municípios paraenses

Este diagnóstico traça o perfil da implantação do SICSP na Gestão Pública Municipal no Estado do Pará. Foi realizado por meio dos questionários enviados pelo correio eletrônico institucional da Federação dos Municípios do Estado do Pará (FAMEP) para os 44 municípios selecionados na amostra no período de 26 de junho a 30 de setembro de 2017, completando três meses de levantamento, aproximadamente.

Quadro 14-Distribuição dos gestores pesquisados

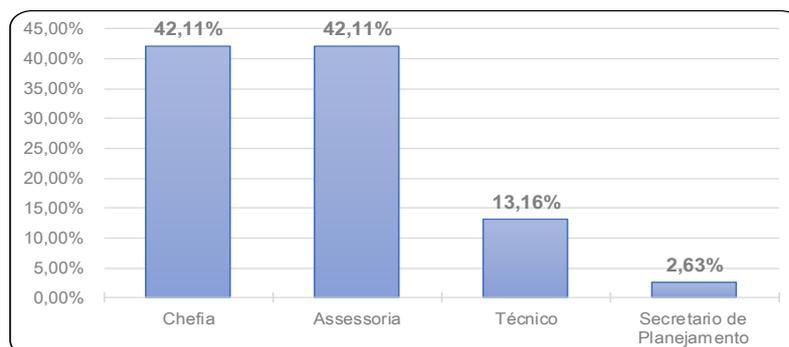
Reg. de integração / Município	Respostas	Reg. de integração / Município	Respostas
Baixo Amazonas	6	Rio Caeté	2
Alenquer	1	Capanema	1
Juruti	1	Viseu	1
Monte Alegre	1	Rio Capim	5
Santarém	3	Dom Eliseu	1
Carajás	2	Ipixuna do Pará	1
Marabá	1	Paragominas	1
Parauapebas	1	Rondon do Pará	1
Guajará	10	Tomé-Açu	1
Ananindeua	1	Tapajós	1
Belém	6	Itaituba	1
Benevides	1	Tocantins	5
Marituba	2	Abaetetuba	1
Guamá	2	Acará	1
Castanhal	1	Barcarena	1
São Miguel do Guamá	1	Moju	1
Lago de Tucuruí	2	Tailândia	1
Itupiranga	1	Xingu	1
Novo Repartimento	1	Altamira	1
Marajó	1	Araguaia	0
Breves	1	Redenção	1

Fonte: Pesquisa (2017).

Contou-se com a resposta de 30 municípios dos 44 selecionados, representando 64,44% da amostra, sendo que alguns municípios apresentaram mais de uma resposta totalizando 38 respondentes. Destacando-se como maior participante a RI do Guajará, representada pela cidade de Belém e em seguida a RI do Baixo Amazonas, com a cidade de Santarém. As demais mantiveram um respondente por município, totalizando a participação das 12 RI, distribuídos conforme o Quadro 13.

4.2.2 Perfil dos municípios respondentes

Considerando a estrutura do questionário na Parte I, tem-se o perfil geral dos gestores que responderam. Dos 38 participantes, 42,11% ocupam cargos de chefia, seguido por assessores (42,11%), e técnicos (13,16%), conforme o Gráfico 1.

Gráfico 1 - Quanto ao cargo que ocupa

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

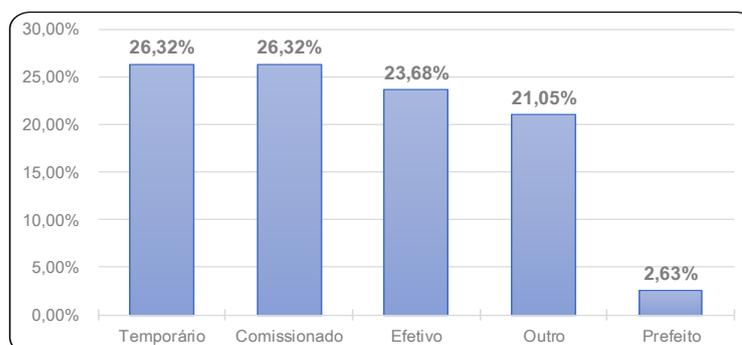
Verifica-se uma participação significativa dos respondentes em cargos de chefia e assessorias, representando 32 participantes, 84,22%, conforme a Tabela 1, merecendo destaque que dos gestores e técnicos entrevistados 62,52% são do gênero feminino e 37,50% masculino, percentual considerado alto para a gestão pública.

Tabela 1 - Distribuição dos gestores públicos, quanto ao cargo que ocupam

	Nº de respostas	%
Chefia	16	42,11%
Assessoria	16	42,11%
Técnico	5	13,16%
Secretário de planejamento	1	2,63%
Total	38	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa estruturado (2017).

Com relação ao vínculo no setor público dos gestores consultados, 26,32% são comissionados, equiparando-se com a quantidade de temporários, seguido dos cargos efetivos com 23,68% dos entrevistados. O percentual para a categoria Outros é de 21,05%, de acordo com o Gráfico 2.

Gráfico 2 - Quanto ao vínculo no setor público

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Ressalta-se a presença significativa de servidores comissionados, temporários e terceirizados onde deveria predominar a presença de efetivos como forma de garantir a continuidade das atividades desenvolvidas nas situações de mudança de gestão, por ser um setor que exige conhecimento técnico em grau avançado.

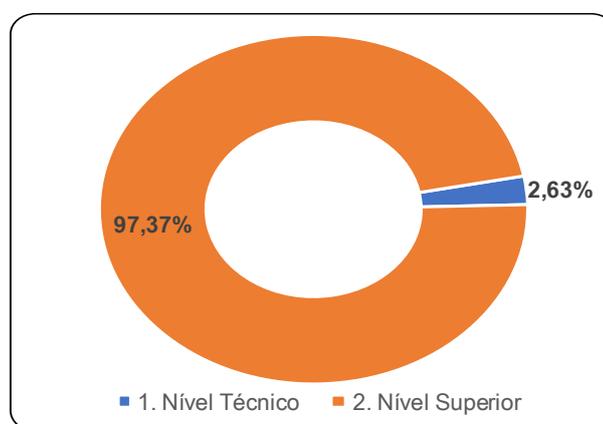
Tabela 2 - Quanto ao vínculo no setor público

	Nº de respostas	%
Temporário	10	26,32%
Comissionado	10	26,32%
Efetivo	9	23,68%
Outro	8	21,05%
Prefeito	1	2,63%
Total	38	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa estruturado. Elaboração da autora

Neste sentido, a questão sobre o nível de formação apresentou que os pesquisados possuem nível superior em quase toda a totalidade, representando 97,37% dos respondentes, com apenas um pesquisado com formação técnica em nível médio.

Gráfico 3- Quanto à formação



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

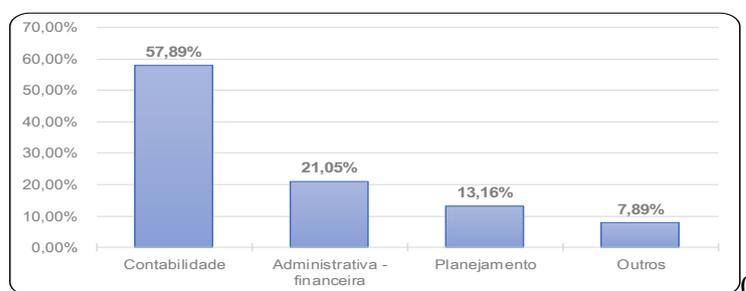
A formação em nível superior é uma necessidade para a gestão municipal desenvolver e atender as demandas dos órgãos de controle externo e sociais, portanto este resultado é bastante favorável para o desenvolvimento das ações e dos projetos. Por ocasião das entrevistas, observou-se que as graduações estão pertinentes à atividade, pois os respondentes são formados em Administração, Ciências Contábeis e Economia, com alguns contendo mais de uma graduação e com especialização concluída.

Tabela 3 - Quanto à formação

	Nº de respostas	%
1. Nível técnico	1	2,63%
2. Nível superior	37	97,37%
Total	38	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa estruturado. Elaboração da autora

Quanto à área de atuação, 57,89% dos respondentes atuam na área contábil, seguidos por 21,05% na área administrativa-financeira e 13,16% na área de planejamento. O conhecimento contábil, administrativo e financeiro é o mais recomendando para atuação neste setor, devido ao conhecimento exigido nas operações.

Gráfico 4 - Quanto à área de atuação

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

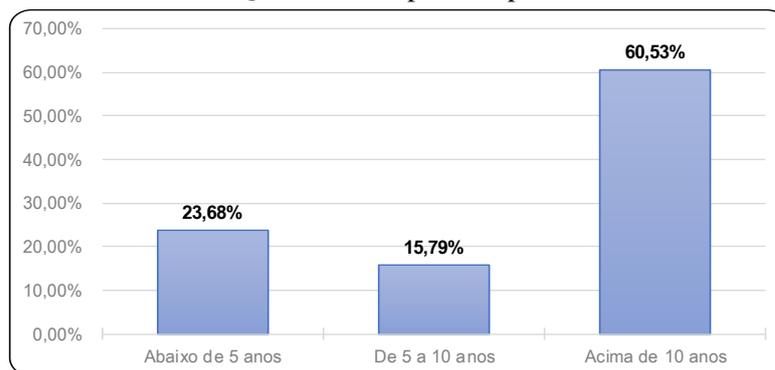
Também considerado um resultado positivo, uma vez que o conhecimento sobre custos está diretamente relacionado à área contábil e administrativa, favorecendo a implantação do SICSP nestes municípios, somando 38 respondentes.

Tabela 4 - Quanto à área de atuação

	Nº de respostas	%
Contabilidade	22	57,89%
Administrativa – financeira	8	21,05%
Planejamento	5	13,16%
Outros	3	7,89%
Total	38	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa Estruturado. Elaboração da autora

Com relação ao tempo de experiência, a maioria dos respondentes, 60,53%, apresentam um tempo de experiência acima de dez anos, que somado com o percentual dos que possuem mais de cinco anos, em torno de 76,32% do quadro com bastante vivência na área contábil.

Gráfico 5 - Quanto ao tempo de experiência na área

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

As entrevistas revelam que o percentual de pessoal com experiência está concentrado no quadro efetivo, sendo um ponto favorável para que não ocorra a descontinuidade das ações devido mudança do quadro de pessoal. A experiência na área é considerada muito importante para garantir o desenvolvimento das atividades corretamente e atender a legislação, e ainda reter o conhecimento repassado por meio de cursos e treinamentos.

Tabela 5 - Quanto ao tempo de experiência na área

	Nº de respostas	%
Abaixo de 5 anos	9	23,68%
De 5 a 10 anos	6	15,79%
Acima de 10 anos	23	60,53%
Total	38	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa Estruturado. Elaboração da autora

A quantidade de servidores lotados na área de finanças e contábil dos municípios que responderam predomina acima de cinco pessoas.

Gráficos 6 - Quantidade de servidores lotados na área finanças/contábil aproximadamente

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

De acordo com o volume da demanda de execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil, este quantitativo de pessoal atende a necessidade de manter os registros atualizados e as prestações de contas enviadas dentro dos prazos. Sabe-se que o SICSP depende da qualidade e fidedignidade dos dados pertinentes à execução, logo deve ser trabalhado com um quantitativo suficiente para atender esta condição.

Tabela 6 - Quantidade de servidores lotados na área finanças / contábil aproximadamente

	Nº de respostas	%
Abaixo de 3 funcionários	0	0,00%
De 3 a 5 funcionários.	3	7,89%
Acima de 5 funcionários.	35	92,11%
Total	38	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa estruturado. Elaboração da autora

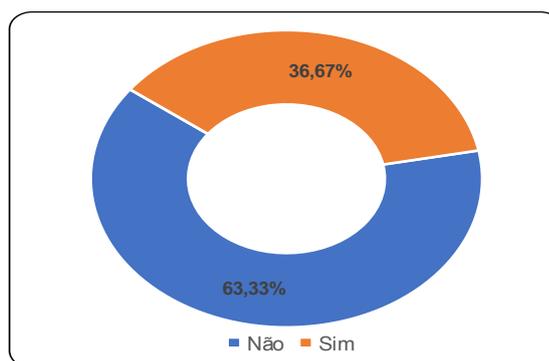
Com base nestas respostas, constata-se que os municípios dispõem de quadro de pessoal suficiente na área administrativa e contábil, com formação e experiência, apesar do vínculo predominante ser de comissionados e terceirizados, a concentração referente ao grau de experiência está com os servidores efetivos. Tal fato corrobora com a continuidade das ações e projetos por ocasião da mudança dos gestores municipais.

De acordo com as respostas dos entrevistados, verificou-se que os vínculos institucionais dos gestores são comissionados ou de assessoria, confirmando a suspeita de que mesmo nas áreas técnicas têm-se a presença das pessoas de confiança do gestor maior ocupando os cargos de comando. No entanto, os cargos técnicos de contador são efetivos ou terceirizados, uma vez que se trata de conhecimento específico.

4.2.3 A implantação do SICSP nos municípios paraenses

Neste tópico são levantadas informações sobre a estrutura administrativa e sistêmica da prefeitura para a adoção do sistema de informação de custos no setor público, enfatizando a implantação, considerando os 30 municípios que responderam e não o número de respondentes.

Questionados sobre a existência de um setor específico responsável pela informação de custos, 36,67% responderam que já existe um setor específico para preparar a informação de custos, sendo que 63,33% ainda não dispõem deste setor em sua estrutura administrativa e organizacional.

Gráfico 7 - Setor específico responsável pelas informações de custos na prefeitura

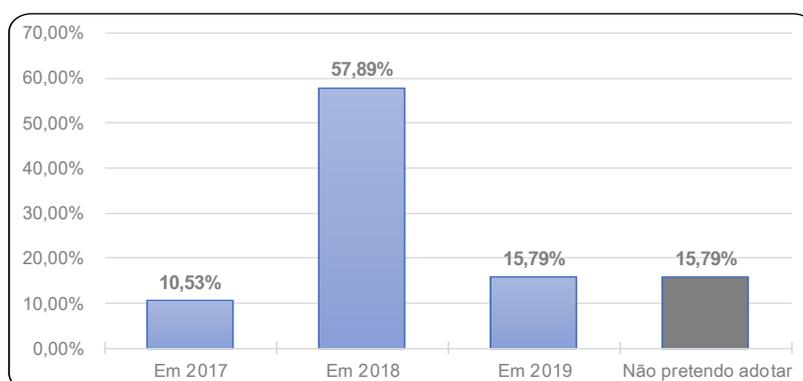
Verifica-se que menos de 40% possui setor específico responsável pela informação de custos, fato que caracteriza a ausência da cultura de custos nos municípios do estado do Pará, sendo que tal informação é obtida em outros setores e/ou departamentos.

Tabela 7- Setor específico responsável pelas informações de custos na prefeitura

	Nº de Respostas	%
Não	19	63,33%
Sim	11	36,67%
Total	30	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa Estruturado. Elaboração do Autor.

Para os municípios que ainda não possuem um setor específico foi questionado quando eles pretendem adotá-lo, destes, 10,53% informaram que a partir de 2017; 57,89% responderam que passarão a adotar em 2018 e 15,79% dos respondentes afirmaram que adotarão a partir de 2019, totalizando 84,21% que pretende adotar nos próximos três anos, no entanto, 15,79% informaram que não pretendem adotar.

Gráfico 7.1- Período que pretende adotar um setor específico responsável

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Este resultado de 84,21% que pretende adotar um setor específico nos próximos três anos demonstra que já consta do planejamento destes municípios a criação de um setor específico para tratar sobre as informações de custos.

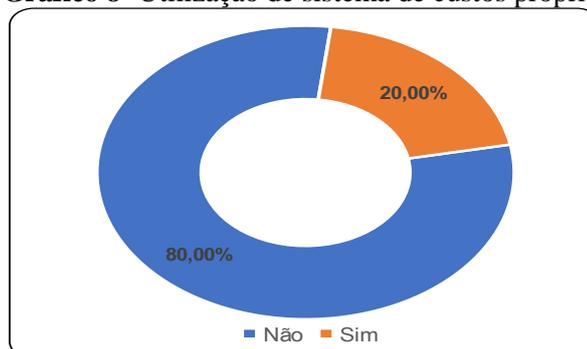
Tabela 7.1- Período que pretende adotar um setor específico.

	Nº de Respostas	%
Em 2017	2	10,53%
Em 2018	11	57,89%
Em 2019	3	15,79%
Não pretendo adotar	3	15,79%
Total	19	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa Estruturado. Elaboração do Autor.

Ao serem questionados sobre a adoção de sistema de custos próprios, somente 20% responderam que adotam sistema de custos próprios, 80% não utilizam sistema de custos próprios.

Gráfico 8- Utilização de sistema de custos próprio.



Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Mesmo com a ausência do setor específico responsável pela informação de custos, este resultado demonstra que existe a informação de custos disponível nos municípios pesquisados, no entanto ainda se apresenta com um quantitativo muito baixo (20%) se considerarmos o universo da pesquisa.

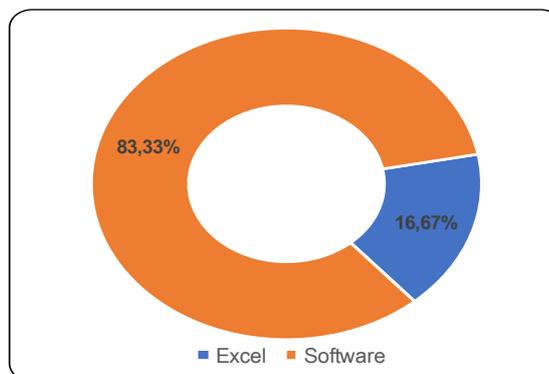
Tabela 8- Utilização de sistema de custos próprio

	Nº de Respostas	%
Não	24	80,00%
Sim	6	20,00%
Total	30	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa Estruturado. Elaboração do Autor.

Quanto à adoção pelos municípios de um sistema de custos próprio, totalizando seis cidades, 83,33% responderam adotar um *software*, geralmente desenvolvido pela própria empresa do sistema de informação contábil, e 16,67% responderam trabalhar com planilhas em excel, conforme exposto no Gráfico 9.

Gráfico 9 - O Sistema de custos próprio que utiliza



Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

O uso de um *software* significa que os dados já estão mapeados por unidade e informatizados, fato que favorece a integração com os demais módulos do sistema de integração sendo mais fácil e rápido.

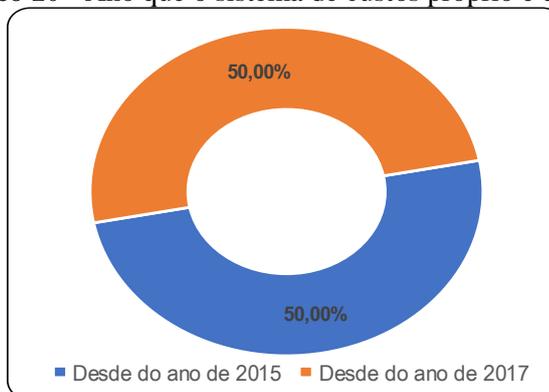
Tabela 9- O Sistema de custos próprio, que utiliza

	Nº de respostas	%
Excel	1	16,67%
Software	5	83,33%
Total	6	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa estruturado. Elaboração da autora

Dos municípios que usam sistema de custos próprios, totalizam seis cidades, 50% estão utilizando desde o ano de 2005 e 50% começaram a utilizar desde 2017.

Gráfico 10 - Ano que o sistema de custos próprio é utilizado



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Mesmo sendo um grupo pequeno de cidades adotando o sistema de informação de custos, já se inicia uma mudança cultural, uma vez que os custos estão sendo levantados e mapeados pela gestão pública destes municípios.

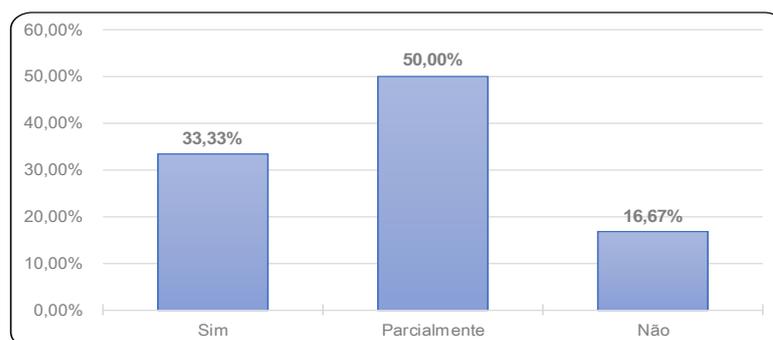
Tabela 10- Ano que o sistema de custos próprio é utilizado

	Nº de respostas	%
Desde do ano de 2015	3	50%
Desde do ano de 2017	3	50%
Total	6	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa Estruturado. Elaboração da autora

Ao serem questionados se o Sistema de Custos atende a todos os setores do órgão, responderam que 33,33% atende totalmente, 50% atende parcialmente e 16,67% não atende.

Gráfico 11- Setores do órgão atendidos pelo sistema de custos próprio



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Ao considerar o atendimento dos setores pelo Sistema de Custos próprio, temos que 83,33% são atendidos, conforme a demanda que repassam, ou seja, o controle do gasto é realizado conforme determinação da gestão, ou seja, existe um controle e mapeamento de custos realizado pela prefeitura.

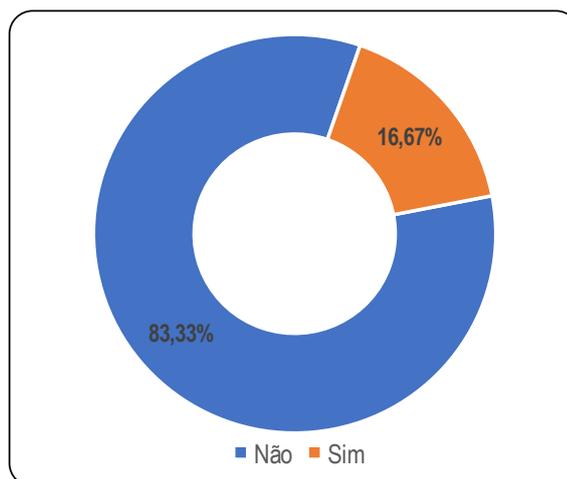
Tabela 11- Setores do órgão são atendidos pelo sistema de custos

	Nº de respostas	%
Sim	2	33,33%
Parcialmente	3	50,00%
Não	1	16,67%
Total	6	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa estruturado. Elaboração da autora

Para os municípios que já adotam o sistema de custos, 16,67% utilizam também um sistema de análise e de avaliação de custos, afirmaram que usam os sistemas de informática das empresas de tecnologia denominadas CETIL Sistemas de Informática S/A e MRB Sistemas, *softwares* próprios. E 83,33% não usam ainda sistema de análise ou avaliação de custos.

Gráfico 12- Utilização de algum sistema de análise e avaliação de custos



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Verifica-se que o sistema de custos adotado é utilizado na maioria dos municípios apenas para mapear os custos, uma vez que a maioria não usa sistema de análise ou avaliação, não sendo usado no processo de tomada de decisão ou redução de custos.

Tabela 12- Utilização de algum sistema de análise e avaliação de custos

	Nº de respostas	%
Não	5	83,33%
Sim	1	16,67%
Total	6	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa estruturado. Elaboração da autora

Com base no levantamento realizado, consta-se que a informação de custos no setor público municipal já é uma realidade, onde aproximadamente 36,33% dos municípios possuem um setor específico responsável pelas informações de custos desde 2005; e em torno de 84,21% estão planejando a implantação para os próximos três anos.

Nas entrevistas quando foram questionados sobre como são obtidas as informações referentes aos custos nos órgãos do município atualmente, reponderam que de forma manual e por meio de demandas quando ocorrem e estas informações geralmente são elaboradas pelo

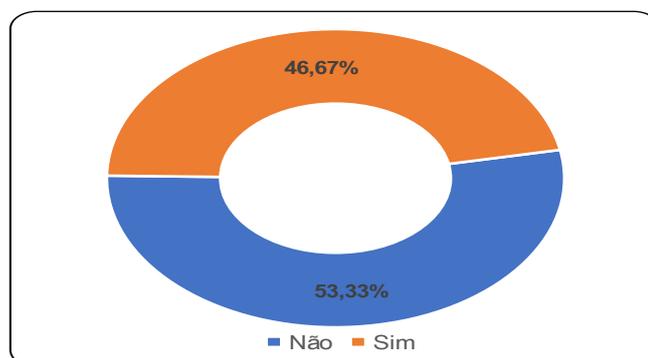
setor financeiro, ou seja, uma informação do que foi pago ou da área administrativa com base em cotação de mercado.

Tal resposta vai ao encontro do questionário, pois foi detectado que os municípios já utilizam o SICSP, em torno de 83,33% já adotam sistema de custos próprios e somente 16,67% desenvolvem por meio de planilha excel. No entanto, observa-se que a adoção ainda é incipiente, uma vez que apenas 16,67% adotam um sistema de análise e avaliação de custos, logo a maioria não está utilizando os custos para análise e tomada de decisão, apenas para levantamento e mapeamento de controle de gastos.

4.2.4 Processo decisório no município

Neste tópico, procura-se identificar quais as informações ou os dados que são utilizados pela gestão pública municipal no processo de tomada decisão e no processo de elaboração do planejamento orçamentário e conseqüentemente das políticas públicas.

Gráfico 13 - Emissão de relatórios com informação de custos para a tomada de decisão



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os municípios responderam que 46,67% utilizam informações de custos para a tomada de decisão e 53,33% não tomam a decisão com base na informação de custos, demonstrando que o gestor público municipal ainda depende muito da informação orçamentária e financeira para a tomada de decisão.

Tabela 13 - Emissão de relatórios com informação de custos para a tomada de decisão

	Nº de Respostas	%
Não	16	53,33%
Sim	14	46,67%
Total	30	100,00%

Fonte: Formulário de pesquisa estruturado. Elaboração da autora

Alguns municípios já tomam a decisão com base nas informações de custos, mesmo não possuindo sistema de custos ou um setor responsável pela informação específica de custos. Nas entrevistas, verificou-se que estas informações são levantadas por demanda, conforme a necessidade imediata naquele respectivo momento, diretamente nos registros realizados na área contábil ou financeira, mediante os pagamentos até então processados.

Gráfico 14 - Informações utilizadas pelo município para a tomada de decisões



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A tomada de decisão no município ocorre com base nas informações orçamentárias em 96,67% das situações, seguidas das informações financeiras que representa 93,33% e administrativas 83,33%. As informações patrimoniais e de custos aparecem com 56,67% e 43,33%, respectivamente.

Tabela 14 - Informações utilizadas pelo município para a tomada de decisões

	Nº de respostas	%
Orçamentárias	29	96,67%
Financeiras	28	93,33%
Administrativas	25	83,33%
Patrimoniais	17	56,67%
Custos	13	43,33%

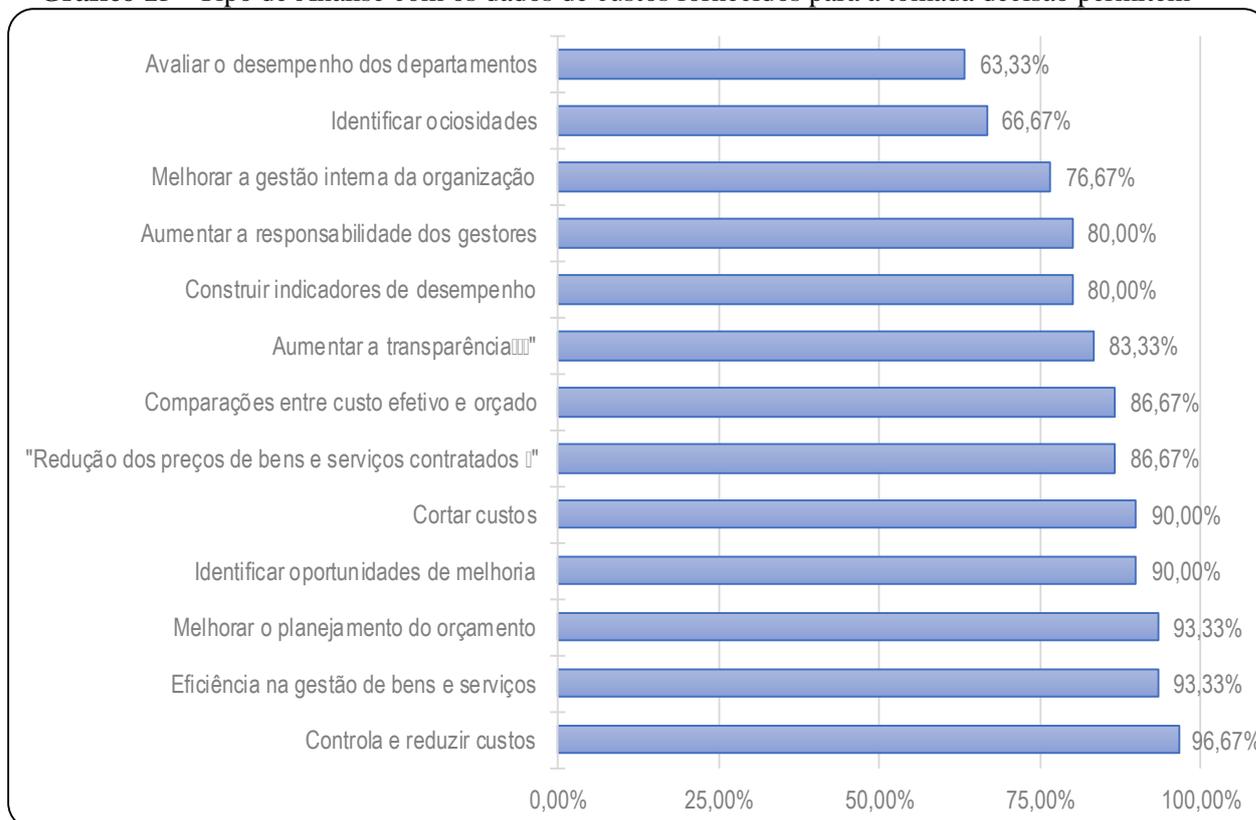
Fonte: Formulário de pesquisa estruturado. Elaboração da autora

Em um conjunto de múltiplas escolhas, a informação de custos ocupa a última fonte de informação para a tomada de decisões, ainda tendo como primeiro lugar os relatórios orçamentários, seguidos dos financeiros, reforçando na gestão pública municipal a cultura do gasto e não do custo, uma vez que este resultado caracteriza a preocupação com o disponível para gastar.

Por ser uma informação pouco disponível no setor público, o custo ainda não é considerado no processo de tomada de decisão pelos gestores, mesmo diante de um cenário de

contingência, onde as opções ou alternativas a serem selecionadas não podem ser escolhidas de forma aleatória prevalecendo a disponibilidade orçamentária e financeira, mas deve levar em consideração o atendimento social e o efeito que tal decisão causará caso não seja tomada a devida com a devida segurança.

Gráfico 15 - Tipo de Análise com os dados de custos fornecidos para a tomada decisão permitem



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

No entanto, ao serem questionados de que forma as informações de custos podem auxiliar o gestor municipal, a resposta é quase unânime na opção “Controlar e reduzir custos” num percentual de 96,67%, seguida pela eficiência na gestão de bens e serviços (93,33%), melhorar o planejamento do orçamento (93,33%), cortar custos (90%), entre outros, apresentados na Tabela 15.

Esses dados demonstram que os gestores detêm o conhecimento de como a informação de custos pode ajudá-los na tomada de decisão, mas devido ao fato de ainda não estar sendo adotado em sua totalidade, as demais fontes de informação adquirem um peso maior na hora de tomar a decisão ou até mesmo ao se encontrar de forma mais disponível nos sistemas que atualmente as prefeituras dispõem.

Tabela 15 - Como as informações de custos podem auxiliar o gestor municipal

	Nº de respostas	%
Controla e reduzir custos	29	96,67%
Eficiência na gestão de bens e serviços	28	93,33%
Melhorar o planejamento do orçamento	28	93,33%
Cortar custos	27	90,00%
Identificar oportunidades de melhoria	27	90,00%
“Redução dos preços de bens e serviços contratados”	26	86,67%
Comparações entre custo efetivo e orçado	26	86,67%
Aumentar a transparência "	25	83,33%
Construir indicadores de desempenho	24	80,00%
Melhorar a gestão interna da organização	24	80,00%
Aumentar a responsabilidade dos gestores	23	76,67%
Avaliar o desempenho dos departamentos	20	66,67%
Identificar ociosidades	19	63,33%

Fonte: Formulário de pesquisa estruturado. Elaboração da autora

Outro conjunto de respostas que afirmam o que foi dito acima é aquele no qual os respondentes informaram o tipo de análise que é permitido fazer com os dados de custos. Percebe-se que o gestor municipal ainda está muito focado no processo de controle e corte, não considerando outros fatores como transparência e eficiência ou construção de indicadores de desempenho.

Tabela 16- Tipo de análise que os dados de custos fornecidos para a tomada de decisão permitem

	Nº de respostas	%
Analisar os custos de programas	26	86,67%
Analisar os custos dos projetos	26	86,67%
Analisar os custos dos contratos	25	83,33%
Analisar os custos dos serviços	25	83,33%
Analisar os custos das atividades	23	76,67%
Analisar os custos das funções de unidades, departamentos ou setores	23	76,67%
Analisar os custos das funções de governo	22	73,33%

Fonte: Formulário de pesquisa estruturado. Elaboração da autora

Com a concentração de respostas nos custos dos programas e projetos, relaciona-se o sistema de informação de custos no processo de elaboração do planejamento governamental, no entanto, não é uma prática comum na gestão pública municipal.

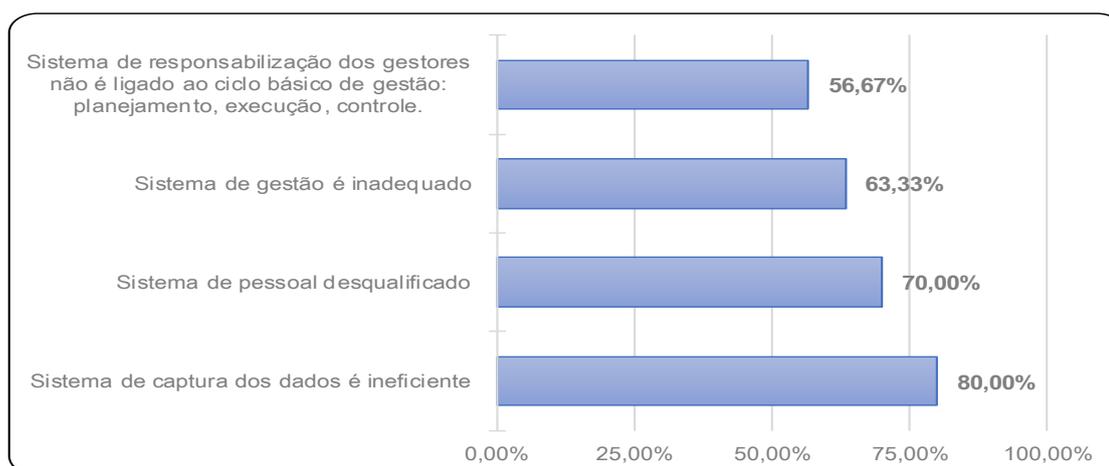
Nas entrevistas, verificou-se que os gestores tomam decisão com base nos relatórios orçamentários e financeiros, reforçando a cultura do gasto. As informações de custos ainda são levantadas por demanda diretamente na área contábil ou financeira.

Chega a ser contraditório, apesar do citado acima, pois, ao responder o questionário, os entrevistados selecionam como tipo de análise que os dados de custos fornecidos para a tomada decisão permitem os itens relacionados ao custos dos programas e dos projetos.

4.2.5 Desafios enfrentados

Neste tópico da pesquisa, buscou-se verificar junto aos gestores quais os principais desafios que impedem a implantação ou adoção dos sistema de informação de custos, aos que responderam que atualmente o sistema que captura os dados é ineficiente (80%), seguido do quadro de pessoal desqualificado (70%) e ainda por um sistema de gestão inadequado (63,33%) e a responsabilização dos gestores não vinculados ao ciclo básico da gestão (56,67%).

Gráfico 16- Desafios que havia sido ou estavam sendo enfrentados na implantação do SICSP



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Mesmo com a adoção de um sistema integrado na área contábil, orçamentária e financeira, conforme estabelece o art. 48 da LRF, os sistemas adotados pelos municípios não

possuem a funcionalidade de capturar os dados de forma que se possa obter a informação de custos. Reforçando o que foi declarado em entrevista, as informações de custo são levantadas de acordo com a demanda junto aos setores financeiro e contábil ou de forma manual em planilhas Excel.

Além disso, também apresenta como uma das dificuldades o sistema de pessoal desqualificado, apesar de se verificar que a maioria dos gestores e técnicos lotados no setores administrativo, financeiro e contábil possuem formação compatível com a área de atuação com experiência acima de dez anos nos setores a que estão vinculados e com um quantitativo suficiente para o desenvolvimento das atividades. O quadro de pessoal ainda depende dos vínculos comissionados e de terceirizados. No entanto, os servidores efetivos dispõem de muito tempo de atuação profissional na área pública e formação específica.

Logo, é evidente que os municípios pesquisados já dispõem de uma estrutura sistêmica e administrativa para implantar o SICSP. Desse modo, o que se necessita é de aperfeiçoamento e adaptação do que possui ao novo modelo que se apresenta.

Apontaram que o sistema de gestão também foi considerado um desafio, mas nas entrevistas realizadas, os gestores afirmam conhecer as legislações e os dispositivos legais sobre a obrigatoriedade de implantação do sistema de custos e as portarias da Secretaria do Tesouro Nacional. Desse modo, percebe-se a ausência de iniciativa da gestão na efetiva adoção do SICSP na gestão municipal.

Tabela 17 - Desafios enfrentados na implantação do SICSP

	Nº de respostas	%
Sistema de captura dos dados é ineficiente	24	80,00%
Sistema de pessoal desqualificado	21	70,00%
Sistema de gestão é inadequado	19	63,33%
Sistema de responsabilização dos gestores não é ligado ao ciclo básico de gestão: planejamento, execução, controle.	17	56,67%

Fonte: Formulário de pesquisa estruturado. Elaboração da autora

Com a pesquisa realizada nos municípios paraenses, constatou-se que apesar de um número pequeno de prefeituras com setores específicos responsáveis pela informação de custos, alguns municípios já fazem o mapeamento de custos com sistemas próprios, planilha excel ou com os *software* disponíveis, ou com sistemas específicos. São também sabedores que a informação de custos permite o controle e o corte do gasto, apesar de não usarem um sistema de análise de custos e avaliação que possa colaborar em uma gestão eficiente.

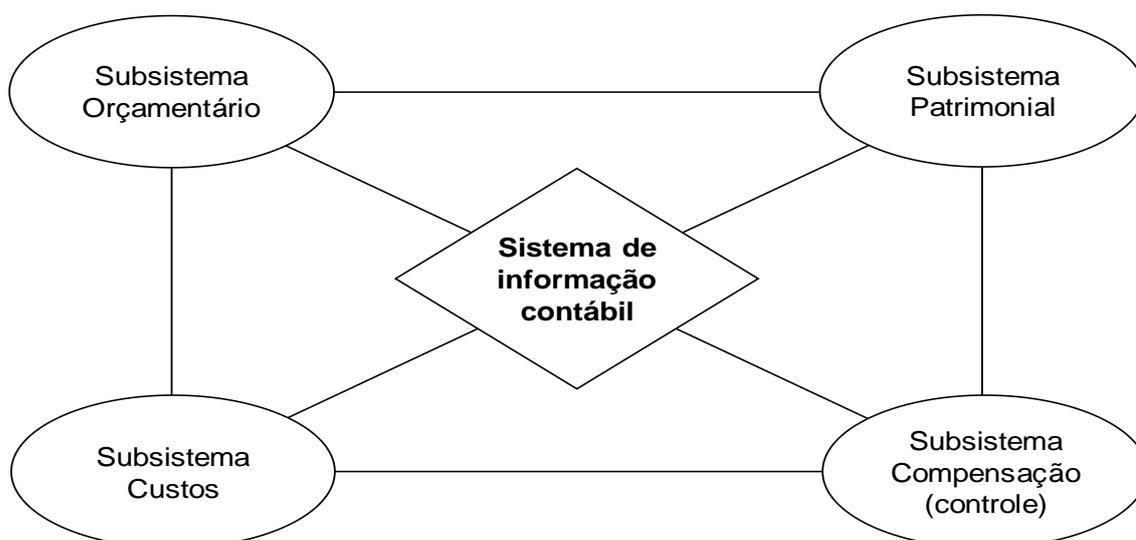
Os sistemas de informação contábeis adotados pelos municípios não possuem a funcionalidade de capturar os dados de forma que se possa obter a informação de custos para subsidiar a tomada de decisão. Percebe-se que a adoção do SICSP no município passa por uma decisão estratégica da alta administração e que de que forma esta informação poderá participar da elaboração do planejamento e conseqüentemente das políticas públicas com cunho regional.

5 O MODELO SISTÊMICO DO SICSP PARA A GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Este estudo se apoia na análise da lógica sistêmica, na qual a complexidade é entendida como a capacidade de o sistema apresentar uma variedade suficiente de operações para oferecer respostas aos estímulos (comunicações) provenientes do entorno. Desta forma, o sistema requer de “dispositivos especiais” para a complexidade “no sentido de ignorar, rechaçar, criar diferenciações enclausurando-se no mesmo” (LUHMANN, 2009, p. 179).

Neste sentido, o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) está inserido no sistema político-administrativo da Gestão Pública, geralmente vinculado às Secretarias de Planejamento, Orçamento e Finanças ou Administrativo-Financeira. Trata-se de um módulo que compõe o sistema de informação contábil que deve ser trabalhado de forma integrada, conforme o raciocínio sistêmico tratado neste estudo, o qual subsidia a gestão no processo de tomada de decisão, caracterizado como um sistema complexo, com seus elementos de interação, organização e estrutura (Figura 19).

Figura 19 - A visão sistêmica do SICSP



Fonte: Bezerra Filho (2014, p. 91).

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 pra 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.

Nesta lógica, ressalta-se que a 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.

Considerando os pressupostos da Teoria dos Sistemas adotados neste estudo (complexidade, contingência e autorreferencialidade), listam-se as operações realizadas pelo sistema administrativo político municipal como um sistema autorreferencial e o subsistema denominado Secretaria de Administração e Finanças, no qual geralmente se encontram o Subsistema de Informação de Custos no Setor Público Municipal, representado na Figura 19 logo, após o Quadro 15.

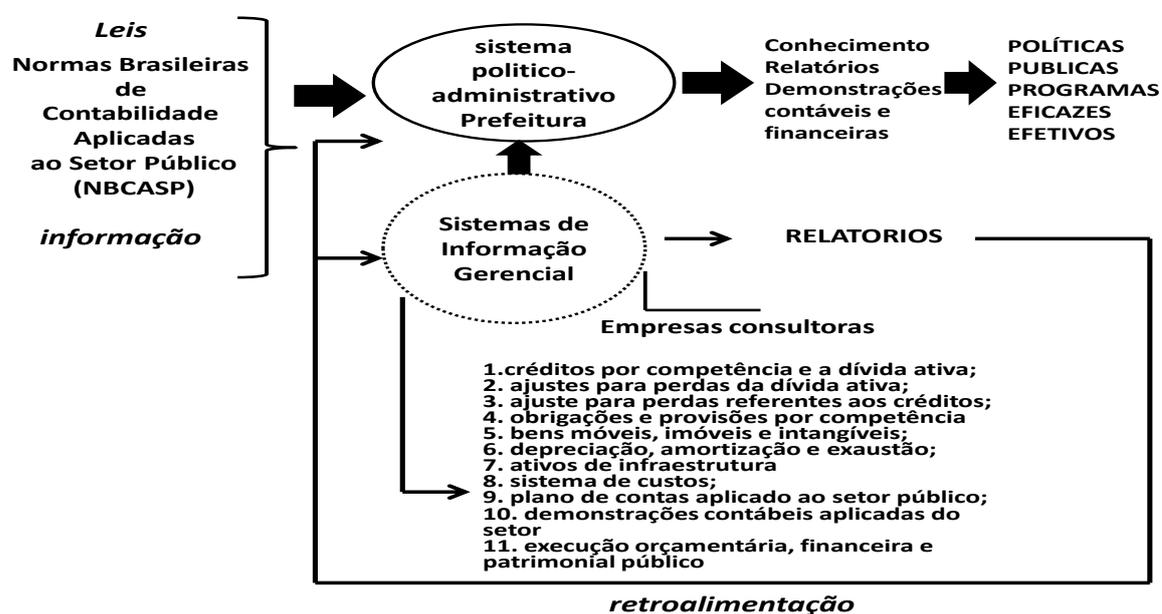
Quadro 15 - Operações sistêmicas na gestão pública municipal

Pressupostos	Sistema administrativo político municipal	Subsistema secretaria de administração e finanças	Subsistema de informação de custos no setor público municipal
Complexidade	O arcabouço jurídico e legal no qual o município está imerso e que devem ser obedecido e atendidos em prol da sociedade, além das relações que mantem com diversos interessados o torna um sistema com um grau de complexidade amplo.	Devido sua posição estratégica para a gestão pública municipal, possui um papel importante de interação e comunicação entre os demais órgãos fazendo o elo e recebendo os inputs e outputs.	Além da legislação federal, estadual e municipal, ainda tem a normas e os procedimentos emanados pelos órgãos profissionais e reguladores, tais como o CFC e STN, e ainda específicos como os Tribunais de Contas.
Autoreferencialidade	O Sistema Político Ao conseguir operar internamente de forma que venha a atender todas as demandas sociais e exigências legais por meio da auto reorganização	As requisições provenientes das demais unidades administrativas da prefeitura e dos órgãos reguladores e de controle exige que este sistema busque uma auto adaptação, criando estruturas internas para atender as exigências internas e externas.	A vinculação do SICSP aos demais subsistemas por meio das operações e transações decorrente das atividades diárias.
Contingência	As demandas de diversas naturezas e em especial as sociais e orçamentárias decorrentes das atividades e relações que surgem de forma inesperada forçando um ajuste na tomada de decisão do município.	Frente aos problemas e dificuldades que se apresentam rotineiramente a secretaria é obrigada a tomar posições e atitudes frente aos entraves.	Diante de restrições e reduções orçamentárias e financeiras, o SICSP permite o controle e o corte dos gastos de forma coerente e qualitativa.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Vidal (2018).

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 no caso incide na a seleção de políticas públicas para o desenvolvimento municipal.

Figura 20 - Sistema Político Administrativo Municipal como Sistema Autorreferencial



Fonte: Elaborado pela autora. (2016). Adaptado de Vidal (2016).

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.

Com a adoção do SICSP com este enfoque sistêmico, a propabilidade 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, esta mudança significa um grande avanço socioeconômico, uma vez que as cidades desta região dependem, em sua maioria, exclusivamente das políticas públicas adotadas e dos recursos governamentais recebidos como forma de proporcionar o desenvolvimento desta região.

6 OBSERVAÇÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo apresenta as observações e considerações finais da autora com base na análise do diagnóstico e nas entrevistas realizadas nos municípios paraenses, bem como as considerações finais acerca da adoção do Sistema de Informação de Custos pelo Setor Público Municipal. O capítulo se estrutura em duas partes complementares, inicialmente são apresentadas as observações sobre o sistema, suas potencialidades e limites e em seguida é feita uma síntese das principais conclusões às quais se pode chegar, a partir do exame dos dados em seu conjunto.

6.1 As observações sobre o SICSP Municipal

A seguir são expostas as observações sobre o sistema de informação de custos no setor público municipal, devido à ênfase ao trinômio: complexidade, autorreferencialidade e contingência. Durante o levantamento da pesquisa. Considerou-se conveniente ainda evidenciar como tais assuntos influenciaram no modo particular de agir na pesquisa; para isso, antes de encerrar, entende-se como pertinente a apresentação das observações decorrentes das entrevistas estruturadas, conforme a seguir:

6.1.1 A observação segundo a complexidade

A observação dos fenômenos complexos é marcada pelos princípios da interação da perspectiva do observador com o recorte e a delimitação temática e temporal, o marco analítico e a metodologia de construção de conceitos e categorias de acordo com Vidal (2018).

De acordo com a teoria geral dos sistemas sociais, a complexidade é entendida como a unidade de uma multiplicidade, e pode ser aplicada aos “sistemas específicos, em seu ambiente, assim como ao sistema e ambiente (mundo), a mesma condiciona a tomada de decisões das organizações além de constituir seu ambiente, sendo entendida como a existência de uma série de possibilidades, as quais exigem um tipo de seleção entre elas, a partir de opções destinadas à ação.

Quadro 16 - A observação segundo a complexidade

Municípios	Entrevistado	Ambiente interno	Ambiente externo
Altamira	Contador	“É o controle, né.”	Na verdade ele visa é:: enxugar né[...] sintetizar[...].sintetizar né[...] no caso ele viria[...] no caso é:: como é que eu posso dizer[...] um forma de aprimoração pra melhorar o controle da gestão[...] melhora o controle e a gestão[...] até mesmo na tomada de decisão né[...] que geralmente ocorre no final da gestão né[...] geralmente quando a gente tá fechando lá[...]pelo quinto bimestre[...] quando a gente puxa os relatórios né[...]que ele vai tomar as decisões né[...]. no caso pra fechar o exercício[...] eu acredito[...] eu eu na minha interpretação[...] bom é:: esse artigo[...] tem essa[...]ao menos tem essa linha de de de::
Barcarena	Contador	“É uma forma de encontrar a economicidade das ações governamentais.”	“Na contabilidade e finanças deve ter o controle, na adm não tem.”
	Secretário ADM	“nós procuramos seguir a risca a lei, mas se fosse mais flexível e o município está se organizando.” “eu acho que em contabilidade e em finanças eles deviam fazer um avaliativo... mas não muito é muito eficaz com relação a isso aí... ou seja ele tá mais pra o meu manual né... do que todo informatizado”	“a minha interpretação é a seguinte[...] eu poderia fazer aqui uma queixa[...] se eu pudesse te contar quem criou isso eu ia ser [...] entendeu[...] porque a vezes é muito injusto com a gente é:: a gente procura seguir a lei é:: a risca ao máximo que a gente pode[...] inclusive deixa eu ver Leila se tá por aqui”
Belém	Contador	“Na contabilidade e finanças deve ter o controle, na adm não tem.”	“Olha[...] Eu acho que é necessário[...] Deve ser desenvolvido[...] Até porque eu iniciei em uma empresa privada e já trabalhei com isso[...]Trabalhei na gestão.” “[...]a prefeitura ela tem que chegar pelo menos próximo a esse nível que é a empresa privada[...] trabalhar com resultados[...] porque ai vai vai melhorar tudo... saber o custo de cada serviço[...] melhorar né[...] aquela[...].”
Capanema	Secretário FIN	“Para geração do PPA, tudo é informatizado, principalmente nos instrumentos orçamentários.”	“Está cumprindo a realização do PPA. É importante para situações que exigem estudos técnicos.”
	Secretário ADM	“Maximação e otimização do recurso público de maneira eficiente.”	“Auxilia na tomada de decisão e elaboração de políticas públicas.”
Castanhal	Contador	“Partindo do princípio da licitação, todas as modalidades dentro do trâmite legal.”	“Quanto mensura os gastos e equilibra o financeiro, entre as receitas e as despesas.”
	Secretário FIN	“Primeiro transparência, segundo possibilita uma tomada de decisão mais assertiva, por exemplo na contratação de itens com custo maior.”	“Sim. Foi criado um comitê de contingencias, paralelo a isto e feito uma avaliação de custos.”

Paragominas	Contador	“Proporciona um estudo de viabilidade financeira, controle dos gastos.”	“É tudo relatado por exigência do TCM.”
	Secretário ADM	“Maior controle dos gastos, maior consciência do acompanhamento das receitas de forma que se mantenham dentro do patamar”	“Tem um problema seríssimo, pois só temos a análise orçamentária e não financeira. Em 2018, adotaremos um sistema para acompanhar o financeiro, cuja licitação já foi realizada e o contrato assinado em 01.11.17. O patrimonial está deficiente, com força tarefa. O controle do móvel está atualizado e o imóvel sendo trabalhado. “
Parauapebas	Contador	“Sobretudo, melhor utilização dos recursos públicos em detrimento do interesse coletivo da comunidade. “	“O órgão dispõe de unidade de controle interno onde são realizadas, juntamente com as unidades de administração, planejamento, contabilidade, finanças, entre outros setores, todas as atividades relativas controle e acompanhamento da gestão orçamentaria, financeira e patrimonial.”
	Secretário ADM	“são geradas pelas secretarias pertinentes relacionadas aos investimentos, mas com relação as políticas públicas.”	“Um mecanismo de controle que permite a transparência e deveria melhor atendida.”
Santarém	Contador	“Colocar em prática o mais rápido possível o que já possui.”	“Tomada de decisão correta.”
	Secretário FIN	“Sem dúvida, melhor controle dos gastos e eficiência nos gastos. Redução de valor.”	“Infelizmente não.”
Redenção	Contador	“Todos os benefícios para a tomada de decisão.”	“Eu entendo que é obrigatório, porém sem o sistema, não tem como implementar.”
	Secretário FIN	“Equilíbrio das contas”	“Por meio de controle e a adoção do sistema, fazer um planejamento.”

Fonte: Entrevista semiestruturada (2017).

Constata-se que, pela a observação, os gestores não possuem um vasto conhecimento sobre a legislação e o papel precisamente do SICSP no município, com exceção dos secretários de Castanhal, Paragominas e Santarém os quais indicam ter uma visão mais gerencial da utilização da informação de custos.

Já os contadores, na maioria dos municípios sabem do papel do sistema e de que forma ele pode contribuir na gestão pública municipal e a estreita relação entre este a tomada de decisão. No entanto, apesar de reconhecerem a importância SICSP a adoção deste depende do comando do gestor, o que indica que além de uma decisão gerencial é também uma decisão política.

6.1.2 A observação segundo a autorreferencialidade

No âmbito das investigações organizacionais, fundamentados na teoria autorreferencial, considera a lógica de sistemas abertos como limitada para a explicação e análise do funcionamento interno das operações do sistema procedentes do ambiente. Este pressuposto da teoria dos sistemas sociais pode ser aplicado nas observações de diferentes áreas e com diferentes possibilidades, permitindo a interdisciplinariedade de acordo com Vidal (2018).

A autorreferencialidade se vincula a uma série de estruturas conceituais nas quais a circularidade é assumida. Assim, na observação empírica tornam-se necessários determinados processos de técnicas estatísticas como a aplicação de questionário para buscar um resultado matemático.

Quadro 17 - Observação segundo a autorreferencialidade

Municípios	Entrevistado	Operações internas	Operações externas
Altamira	Contador	“É uma ferramenta, que agiliza os processos, reduz erros, facilita a correção, reduz o retrabalho, é um plano de controle.”	“Internas / área contábil quando trata da execução e elaboração.”
Barcarena	Contador	“Toda a parte de software disponível para todos os setores assim como a informação.”	“Gerada pelos setores responsáveis.”
	Secretário ADM	“É o sistema de tecnologia da informação, adequados pra funcionar.”	“100% interna, com relação ao orçamento está informatizado, com a informação preparada dos saldos. o ponto de partida é o planejamento.”
Belém	Contador	“É o processo que interliga todos setores.”	Na secretaria de planejamento, é extraído do sistema. Sistema é integrado.
Capanema	Secretário FIN	“É um conjunto de sistemas de todos os órgãos do município.”	“Tem um sistema tributário com a informação real sobre a arrecadação. É licenciado, foi comprado.”
	Secretário ADM	“São sistemas que permitem a comunicação em tempo integral de forma igualitária.”	“Faz levantamento de forma manual para criar indicadores, a própria secretaria afim produz.”
Castanhal	Secretário ADM	“Toda a prefeitura e empresa precisa saber lidar com indicadores e com ela convive.”	“A tomada avalia os fatores interno e externo. O valor interno trabalha com histórico para saber a curva de nível e fazer um

			planejamento mínimo. “
	Contador	“É um grupo de idéias que facilita a convivência no dia-a-dia que facilitem a rotina do trabalho.”	“No geral, o núcleo responsável, o financeiro, o secretário e o prefeito.”
Paragominas	Secretário FIN	“Vai desde um sistema de software que envolve a tecnologia e vai além envolvendo um intercâmbio em todas as secretarias que se atinja o município, envolvendo a competência, eficiência e bons resultados.”	“A tomada avalia os fatores interno e externo. O valor interno trabalha com histórico para saber a curva de nível e fazer um planejamento mínimo. “
	Contador	“É tudo, amplo, sem dimensão, com a tecnologia é importante estar tudo informatizado.”	“Por meio de consultas, e banco de dados oficiais.”
Parauapebas	Secretário ADM	“É algo essencial para a gestão, não se consegue fazer muita coisa a tempo hábil.”	“Dependendo da demanda, foram criados os colegiados gestores para as áreas mais conflituosas como setor de pessoa e administrativo.”
	Contador	“De forma resumida podemos dizer que consiste num conjunto organizado de elementos, podendo ser pessoas, dados, atividades ou recursos materiais em geral, onde tais elementos interagem entre si para processar informação e divulgá-la de forma adequada em função dos objetivos de uma organização.”	“ O órgão dispõe de um setor de planejamento que atua a coordenaria de relações com a comunidade, onde são coletadas e processadas administrativamente as informações.”
Santarém	Secretário PLAN/FINAN	“Internos gerados pelo setor contábil e contraladoria / Externos provocadas por associações ou entidades.”	“São sistemas essenciais que interligam todos os setores da prefeitura, em especial os setores das secretarias.”
	Contador	“ Internas e externas, produzida pela equipe sob coordenação da contabilidade. “	“É algo abrangente, não somente uma forma de comunicação, mas um sistema de informatização capaz de ligar os setores em todos os sentidos.”
Redenção	Secretário FIN	“Sim. A contabilidade e tesouraria.”	“É necessário para tomada de decisão. Base de dados para o planejamento.”
	Contador	“São informações internas na grande maioria e a geração é de cada setor responsável.”	“É necessário para tomada de decisão. Base de dados para o planejamento.”

Fonte: Entrevista semiestruturada (2017).

Observa-se que os gestores administrativos e financeiros, com base nas respostas relacionadas ao entendimento sobre o sistema de informação, não possuem familiaridade em suas atividades com o uso dessa tecnologia.

O que também chama atenção é que as informações para tomada de decisão, segundo os respondentes não são geradas pelos sistemas de informação, mas cada unidade administrativa dispõe de uma forma de obter e buscar as informações para a tomada de decisão. Essa forma de elencar dados gerenciais aponta ainda para uma visão de independência das unidades administrativas, sobre as quais não incide o todo da gestão municipal. Assim, as informações descentralizadas podem ocasionar perda de dados e falta de controle financeiro tanto das unidades macro administrativas como o todo da gestão municipal.

6.1.3 A observação segundo a contingência

A partir da premissa luhmaniada, segundo a qual as observações são seleções contingentes de um observador, pode-se tecer uma construção de sentido comunicativo a partir de algumas diretrizes. Como primeiro passo, o observador tem que estabelecer distinções para gerar, para se diferenciar, ou seja, para marcar entre o sistema / ambiente, que faz parte do sistema ou o que está "fora" do sistema. É a operação mais complexa, uma vez que a formação do sistema corresponde ao observador. Nem tudo pode ser considerado um sistema, mas isso tende a ter algumas estruturas interrelacionadas que gerem as operações próprias. A operação dos componentes são fundamentalmente três: a distinção de diferença, a construção da marca e o estabelecimento da unidade.

Quadro 18 - A observação segundo a contingência

Municípios	Entrevistado	Frete a contingência	Contingência interna
Barcarena	Contador	E: hoje[...] saúde e educação são as prioridades do governo[...] seguida de infraestrutura[...] mas a principal é essa	E: não. A gente naquele momento a gente teve o suporte de sempre[...] tanto nosso. [...] nos tivemos do Estado. Mas graças a deus não foi preciso a gente ter que tirar daqui pra por pra lá pra atender essas necessidade de lá do evento. Hoje, hoje, eu não recorde de nenhuma situação dessa natureza[...] que venha. [...] tenha tido algum problema
Belém	Secretário FIN	Se o orçamento que foi planejado a LOA, surgiu um contingenciamento?, ai existe o critério, as respostas dadas pelo	

		<p>entrevistado são confusas. A entrevistadora oferece alguns exemplos de contabilidade financeira (vai então reduzir vinte e cinco por cento e aí conforme for necessário), o entrevistado: “não de acordo com a atividade de cada órgão. As vezes a gente sim estabelece. A priori eles colocam o percentual X, mas depois cada secretario vai vendo a finalidade da da do órgão que trabalha, as necessidades de ter um mais ou de oferecer até mais de contingenciamento, ou pode ser reduzido o percentual, vai depender da [...] E o próprio secretario está encontrando dificuldades[...] que ele despachando com frequência.</p>	
Redenção	Contador	<p>Como você seleciona as prioridades do município? Quais tipos de pagamento você publica como prioridade em detrimento de outros? Como você toma decisões?</p> <p>"Eu acho que é uma base não só pra gestão publico como pra quequer management. Aqui nós deixamos você com as acusações que serão uma prioridade, né "</p> <p>O problema financeiro aparece de forma transversal nas entrevistas: Mesmo diante de uma queda receita ... uma redução dos repasses? "Acho mesmo, acho que isso, eu tenho um contraído. Eu deixo para pagar um provedor para pagar uma função, não sei essa é uma visão mas eu deixo ".</p> <p>"Eu também comissionei você [...] porque você jura que você pode adicionar a sua nessa coisa [...] sim, muitos altos [...] trinta per cento [...] quarenta per cento [...] dependndo do meu imposto</p>	<p>Já gerou alguma modificação nas ações que deveriam ser desenvolvidas ou planejadas? Um acidente? sindicato dos professores? mas que você não tinham planejado pra aquele aumentar o valor da remuneração deles, ou alguma situação de calamidade pública que vocês tiveram que mudar o planejamento pra atender a essa situação? “por enquanto não[...] esse período de todo esse tempo que eu estou aqui não[...] mas a gente tá sempre atento. [...]”</p> <p>Referente a la febre amarela., “você vai ter que comprar nx de vacinas, se tem que trabalhar com margem né? Esta situació tiene impactos em la forma de planificar: “a gente nunca, é algo como eu tô te falando. E algo inusitado, aconteceu uma situação emergencial né”.</p>
Santarém	Secretário ADM	<p>Em algunos casos la entrevistadora deve explicar o que significa “Contingencias”.</p> <p>Após a explicação, a resposta é simples: "certo".</p> <p>Diante das situações de contingência econômica, como são selecionados como prioridades?: "Foi o que acabei de fazer [...] assinar aqui [...] corte de custos [...] é nos cortou despesas e nas despesas e geste este oficiente [...] uma secretaria que é permitida qualquer efetuação de gasto [...] que não são já contratados não é? ".</p> <p>No entanto, o problema continua a ser a autonomia: "elas é a autonomia financeira [...] de modo que todos os pagamentos são apenas efervescentes</p>	

		com uma autorização aqui da tesouraria [...] ela tem autonomia pra fazer o expens dela".	
Parauapebas	Contador	<p>No município de Parauapebas, o entrevistado se limita a afirmar apenas "ou ISS caiu muito, ou nosso IPTU ainda. Ele nunca se preocupou com como se preparar. "</p> <p>Similares é a resposta no município de Paragominas, sendo a resposta: "[...] uhm hum". O entrevistador deve reformular a questão da seguinte forma: como as prioridades não são selecionadas pelo município?</p> <p>"Como prioridades dos selecionados [...] em primeiro lugar com o objetivo de atender ou maior número de pessoas entendeu [...] coletivo [...] para as pessoas aqui de forma algum privilégio aqui [...] então, desde ou começando, quando as pessoas assumiu a prefeitura às pessoas que vêm com ou intuito [...]. Nós te cortamos de noventa centavos porque? Porque a maioria das pessoas tem gratificações que não são existiam. Não existiu essa equidade, uma coisa não era igualitária [...] foi aplicado um lei cada um com um entendimento pra uma e pra outra pessoa [...] então ou o que aconteceu [...] para pessoas que fazem esse trabalho muito difícil [...]então nós cortamos qualquer benefício [...] então eu acho que hoje [...] hoje eu te digo assim [...] a nossa visão e o coletivo "</p>	<p>“Acho que isso é obvio. A própria questão da sociedade civil organizada[...] dos conselhos unidos. Eu acho que isso daí tem gerado, tem gerado muita coisa boa e faz com que a gente tenha se colocado mais lá na ponta[...] onde eles estão vivendo[...] onde eles estão presenciando”.</p>

Fonte: Entrevista semiestruturada (2017).

Verifica-se que, diante das situações de emergência e inesperadas, os gestores buscam atender às demandas prementes e mantendo as prioridades conforme o planejamento. Também se observou que os respondentes informaram que os orçamentos são elaborados conforme as necessidades apresentadas e não de forma incrementalistas.

6.2 Principais conclusões

A presente tese é uma contribuição para a implantação de um sistema de informação de custos no setor público municipal tendo como proposta o modelo sistêmico que permita a avaliação permanente da execução física e financeira dos programas, projetos e atividades, pois uma das obrigações dos gestores públicos é prestar contas das realizações físicas para cada uma das atividades. Desse modo, só assim é possível construir um modelo que permita

fazer comparações com um nível padrão de atendimento, permitindo que a população avalie se o governo está atuando de modo eficaz, e mais do que isto se está sendo eficiente.

Para isto, foi usada a Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann, como marco teórico desse estudo com uma aplicação em entidades do setor público. A opção teórica resultou de uma série de situações decorrentes da ausência do controle e qualidade do gasto no setor público municipal em um momento de crise econômica e fiscal em nível mundial. Em um primeiro momento, surge a hipótese que as prefeituras não dispõem de sistema de informação de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, conforme previsto no art. 50 § 3º da Lei nº 101/2000 – LRF. E no segundo momento, o fato das propostas orçamentárias elaboradas não refletirem adequadamente os custos e a materialização do planejamento pelos seguintes pontos: a) a forma de tomada de decisões; b) a contingência; c) o modelo de captura de informações para elaboração da proposta orçamentária é inadequado; d) a qualificação dos técnicos.

Diante disto, o desenvolvimento da presente tese foi orientado com base no problema objeto de pesquisa, qual seja: “Quais são as dificuldades existentes na implantação do sistema de informação de custos municipal?”

A partir do problema proposto, foi concebido o objetivo geral, que teve como propósito analisar as dificuldades existentes na implantação do sistema de informação de custos municipal para a elaboração do planejamento orçamentário nos municípios paraenses com mais de 50.000 habitantes, considerando suas especificidades e características regionais, objetivando especificamente identificar as contribuições dos modelos de SICSP no Brasil; levantar as dificuldades das prefeituras para adotar o sistema de informação de custos; verificar se os municípios possuem alguma iniciativa de mapeamento de custos nas rotinas administrativas desenvolvidas atualmente; verificar se as prefeituras possuem estrutura administrativa e sistêmica para implantar o sistema de informação de custos nos moldes dos modelos analisados.

Após a exposição de alguns pontos teóricos que serviram de baliza ao exame ora apresentado, tentou-se demonstrar como o “estado da arte” da Teoria Sistêmica e das teses na área contábil que tratam sobre o tema além de uma vasta bibliografia de artigos e publicações recentes. Partiu-se para explicar a adoção do método heurístico de pesquisa com foco na observação.

Discutidas as questões, sem qualquer pretensão de esgotar o tema, até pelo caráter inicialmente expositivo e analítico da dissertação, a pesquisa desenvolvida levou esta dissertação às seguintes considerações:

- a) Constatou-se que apesar de terem conhecimento da legislação pertinente à adoção do SICSP, não é atendida devido às seguintes dificuldades: sistema de captura de dados é ineficiente (80%); sistema de pessoal desqualificado (70%); sistema de gestão inadequado (63,33%) e sistema de responsabilização dos gestores não é ligado ao ciclo básico de gestão: planejamento, execução, controle (56,67%);
- b) observa-se que a adoção é realidade, mas ainda não é significativa, uma vez que aproximadamente 20% dos pesquisados adotam um sistema de custos próprio, sendo que destes, 16,67% utilizam um sistema de análise e avaliação. Logo, a maioria não está utilizando a informação de custos para análise e tomada de decisão, e sim apenas para controle e corte de gastos;
- c) observou-se que a falta de atuação dos órgãos de fiscalização sobre a utilização de sistemas de custos ocorre em função da autonomia dos entes federativos, ou seja, mesmo com a imposição dos órgãos reguladores e de controle, os municípios acabam não cumprindo a legislação federal, as normas e as portarias emanadas;
- d) os sistemas integrados de administração financeira adotados pelos municípios não possuem a funcionalidade de capturar os dados de forma que se possa obter a informação de custos para subsidiar a tomada de decisão e a elaboração das políticas públicas;
- e) além disso, a cultura dos gestores municipais é de cumprir apenas o que é cobrado pelos órgãos de fiscalização. A cobrança dos órgãos fiscalizadores contribui para que se cumpra o padrão mínimo legal e necessário à funcionalidade do município, pois do contrário as penalidades incidentes sobre ele podem levar a sua ingovernabilidade;
- f) um aspecto que ressalta é a ausência de atuação dos órgãos de controle de uma ação efetiva sobre a utilização dos sistemas de custos. Muito dessa omissão ou ineficiência deve-se à cultura do “fazer para cumprir formalidades”, o que aponta para a falta de precisão administrativa, a fragilidade da administração financeira do município em via de mão dupla, já que o município necessita da fiscalização e o órgão fiscalizador precisa atuar efetivamente;
- g) outro fator decisivo no sucesso de implantação é a formação do quadro profissional que atua no setor administrativo financeiro das prefeituras, uma vez que muito comumente os servidores que lá atuam são temporários e não são funcionários de carreira;

- h) O fluxo de ingresso de servidores é contínuo e permanente, o que impossibilita a formação contínua dos mesmos. Ao se tratar de gestão administrativo-financeira e utilização de um sistema de gestão tão importante para a governabilidade financeira do município, a retenção de servidores efetivos com cargos e carreira definidas e não tercerizados é imprescindível;
- i) A administração local não tem um planejamento específico voltado para a implantação do sistema de custo no setor público, por não ter material humano qualificado no momento, mas tem um compromisso de cumprir a legislação, e para isso pretende trabalhar em 2018 para qualificar melhor a equipe, e em 2019 estar pronta para começar essa implantação.

Elencadas as considerações, a pesquisa apresenta-se como uma colaboração no estudo do sistema de informação de custos. Para isto, engendrou-se uma análise cujos fundamentos teóricos não são comuns para o estudo da doutrina e princípios contábeis. Dessa forma, além de uma descrição dos mecanismos de funcionamento dos modelos de sistema de informação de custos e de como estes compõem parcialmente o sistema político administrativo municipal, elaborou-se aqui um exame a respeito das hipóteses e possíveis caminhos para que estes municípios ganhem maior efetividade nas ações de controle e qualidade dos gastos por meio da elaboração do planejamento orçamentário e do acompanhamento da execução do orçamento na gestão pública municipal.

Neste ensejo, para além de um estudo meramente teórico, vislumbrou-se desvendar a relação entre o sistema de informação de custo e a teoria dos sistemas, dado que num primeiro momento parecem elementos bem distantes um do outro no desenho das instituições públicas.

Por fim, as sugestões para futuras pesquisa que abordem, com maior ênfase, os sistemas de custeio e a variável eficiência, uma vez que, em decorrência do alto custo com as mudanças institucionais em andamento, corresponde a um dos benefícios mais esperados, tanto pelos indivíduos que atuam no processo como por membros de diversas instituições, como a academia.

REFERÊNCIAS

ALLEYNE, Philmore; HUDAIB, Mohammad; PIKE, Richard. Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. **The British Accounting Review**, v. 45, n. 1, p. 10-23, mar. 2013.

ALONSO, Marcos. Custos nos serviços públicos. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. Texto para Discussão. Brasília, DF: ENAP, 1998.

ARAGON, Luis E. **Amazônia, conhecer para desenvolver e conservar**: cinco temas para um debate. São Paulo: Hucitec, 2013.1

BECHMANN, Gotthard; STEHR, Nico. Niklas Luhmann. **Tempo Social**, Brasil, v. 13, n. 2, p. 185-299, nov. 2001.

BERTALANFFY, Ludwig Von, tradução de Francisco M. Guimarães, **Teoria geral dos sistemas**. Fundamentos, desenvolvimento e aplicações. 7. ed. Petrópolis: Vozes, 2013.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Aplicada ao setor público**: abordagem simples e objetiva. São Paulo: Atlas, 2014.

BRANSFORD, J. D.; STEIN, B. S. **Solución IDEAL de problemas**. Barcelona: LABOR, 1984.

BRASIL. 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 23 de março de 1964

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, n. 191-A, out. 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. **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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 fev. 2001.

_____. **Portaria n. 634, de 19 de novembro de 2013, da STN**. Dispõe sobre 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. Disponível em: <<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/>>. legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 20 mar. 2015.

_____. **Portaria n. 753, de 21 de dezembro de 2012.** Altera a Portaria n. 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria n. 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências, 2012b. Disponível em: <www.cnm.org.br/images/stories/Links/24042013_portaria_stn_753.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2015.

_____. **Decreto 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, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm>. Acesso em: 10. mar. 2016.

_____. **Portaria n. 437, de 12 de julho de 2012, da STN.** Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público -MCASP, 2012a. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 20 mar. 2016.

BORGES, Matheus Fachim. **Qualidade do gasto público municipal:** uma abordagem microrregional para o estado do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: [s.n], 2010.

BUDÄUS, Dietich; KÜPPER, Willi; STREITFERDT, Lothar. **Neues öffentliches Rechnungswesen. Stand und Perspektiven.** Wiesbaden: Springer; Gabler, 2000.

CAPRA, Fritjof. **A teia da vida:** uma nova compreensão científica dos sistemas vivos. São Paulo: Cultrix, 1996.

CASTRO, Edna. Expansão da fronteira, megaprojetos de infraestrutura e integração sul-americana. **Caderno CRH**, Salvador, v. 25, n. 64, p. 45-61, jan./abr. 2012.

CERVO, Amado; BERVIAN, Pedro. **A metodologia científico.** 4 ed. São Paulo. Makron Books, 2006.

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 maio 2016.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **Nova administração pública:** gestão municipal e tendências contemporâneas. Brasília: [s.n], 2008.

_____. **Diagnóstico sobre a estrutura e utilização dos sistemas de informações contábeis e gerenciais municipais.** Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br>> Acesso em: 10 maio, 2017.

COY, David; DIXON, Keith. The public accountability index: crafting a parametric disclosure index for annual reports”, **British Accounting Review**, v. 36, n. 1, p. 79–106, 2004. Disponível em: < <http://doi.org/10.1016/j.bar.2003.10.003>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

DANTAS, José Marilson Martins. **Um modelo de custos aplicado ao setor público sob a visão da accountability**. 2013. Tese (Doutorado), Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2013.

_____. Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 7. Brasília, 2014. **Anais...** Brasília, DF: CONSAD, 2014. p. 12-19.

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, DF, n. 14, p. 221-264, dez. 2014.

DENHARDT, R. B. **Teorias da administração pública**. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

FEIJÓ, Paulo Henrique et al. **Entendendo a Contabilidade Patrimonial Aplicada ao Setor Público: do Ativo ao Patrimônio Líquido**. 1. ed. Brasília:Gestão Pública, 2017.

FERNANDES, E. S.; BEZERRA FILHO, J. E. Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base no regime de competência. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v.9, n. 2, p. 204-223, maio/ago. 2016.

FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa**. Tradução Joice Elias Costa. 3. ed. Porto Alegre: Artemed, 2009.

FUNDAÇÃO AMAZÔNIA DE AMPARO A ESTUDOS E PESQUISAS - FAPESPA. **Anuário Estatístico do Pará 2015**. Disponível em: <http://www.fapespa.pa.gov.br/anuario_estatistico/demo.html>. Acesso em: 30 set. 2016.

FUNDO MONETARIO INTERNACIONAL - FMI. Perspectivas de la economia mundial: el busca del crecimiento sostenible. Recuperacion a corto plazo e desafio a largo plazo. Washington-DC, 2017. Disponível em: <<file:///C:/Users/Windows/Downloads/weo1017-full-sp.pdf>>. Acesso em: 5 jan. 2018.

GERMANO, Marcelo Gomes. **Uma nova ciência para um novo senso comum**. Campina Grande-PB: EDUEPB, 2011.

GIAMBIAGI, Fabio; ALEM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

GIL, Antônio C. **Metodologia e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUTHRIE, James; RICCERI, Federica; DUMA, John. 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, Berenice Gonçalves. **Tipos de Pesquisa**. Disponível em: <http://www.faccat.br/download/pdf/posgraduacao/pic_2011/08_tipos_pesquisas_2011.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2013.

HEIDMANN, John. **Políticas públicas e desenvolvimento**. Brasília, DF: UNB, 2006.

HOLANDA, Victor Branco. **Controladoria Governamental no Contexto do Governo Eletrônico** - Uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. 2002. Tese (Doutorado), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

HOLANDA, Victor Branco; 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.

IBGE. **Dados do censo demográfico 2010**. Disponível em: <www.ibge.gov.br>. Acesso em: 24 de set. 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KRATZ, Daniel. KAHN, Robert. **Psicologia social das organizações**. São Paulo: Atlas, 1998.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane P. **Sistemas de informações gerenciais**. 7. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

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

LAKATOS, E. M; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, George. S. G. **Contabilidade de custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LÜDER, Klaus. **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.

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

LUHMANN, Niklas. **Sistemas sociais**. Lineamientos para una teoria general. Barcelona, Anthros editorial, 1998.

_____. **Introdução à teoria dos sistemas**. Petrópolis: Vozes, 2009.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. T2002. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

_____. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília, DF: ENAP, 2005.

MACHADO, Nelson; DE HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil, **Revista de Administração Pública**, v.44, n. 4, Rio de Janeiro, jul./aug. 2010, Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/s0034-76122010000400003>.> Acesso em: 10 maio 2017.

MACHADO JUNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo Costa. **A Lei 4320 comentada**. 2. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000.

MALDONADO, T. V.et al .Sistema In:° CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS,6. Florianópolis, 2015. **Anais...** Florianópolis;UFSC, 2015.

MALTEZ, Emílio. **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. 2011.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de custos aplicada ao Setor Público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MARIOTTI, H. **Pensamento complexo**: suas aplicações à liderança, à aprendizagem e ao desenvolvimento sustentado. São Paulo: Atlas; 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MONTEIRO, B. R. P. et al. **O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil**. 2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2017.

MORAES, Roque. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

MORTIGO, Diana; SARAY, Heidy. Lo contable desde la perspectiva de la administración de lo público en el marco de la globalización. In: CONGRESO NACIONAL DE ESTUDIANTES DE CONTADURÍA PÚBLICA- FENECOP, 19, 2007., Medellín. **Anais...** Medellín: Universidad de Antioquia, 2007.

MUSGRAVE, R. A. **Teoria das finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 1980.

NEU, Dean; GRAHAM, Cameron. “Accounting Research and the Public Interest” en: Accounting, **Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n. 5, p. 585-591, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADRONES, Gomes de Souza Almeida K. et al. Implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público: A experiência do Governo Federal Brasileiro. **Science of Human Action**, 2(1), 68-98. enero – junio, 2017.

PARÁ. **Governo do Estado do Pará**. Disponível em <<http://www.pa.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

RIANE, Flávio. **Economia do setor público: uma abordagem introdutória**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RÉUS, Iuana Silva. **Gestão municipal e desenvolvimento sustentável: um panorama dos indicadores de sustentabilidade nos municípios catarinenses**. 2012. 100f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Centro de Ciências Socioeconômicas e da Administração, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

REZENDE, F. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas 2001.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf>>. Acesso em: 3 jul. 2016.

ROBERTS, F. Meigs et al. **Contabilidad**. La base para las decisiones gerenciales. São Paulo: Mcgraw; Hill, 2001.

ROESCH, Sylvia M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, W. V. Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4. Brasília, 2011. **Anais...** Painel 18/063, Brasília, 2011.

SANTOS, Elisangela Fernandes dos. **Subsistema de mensuração e acumulação de custos no setor público: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11**. 2014. 139f. Dissertação (mestrado). Vitória: FUCAPE, 2014.

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

SILVA, Andressa H.; FOSSA, Maria I. T. Análise de conteúdo: Exemplo da aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. **Qualit@s Revista Eletrônica**, v. 17, n. 1, 2015.

SILVA, Edna Lucia; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. 2. ed. Florianópolis: UFSC; PPGEP; LED, 2001.

SILVA, Fábio Carlos da; AMIN, Mário Miguel; NUNES, Silvia Ferreira. **Fortalecimento Institucional e Sustentabilidade dos Municípios da Amazônia Brasileira**. Sustentabilidade dos Municípios da Amazônia. Belém: NAEA, 2015. v. 4.

SILVA, Lino Martins da. **Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na Administração Pública**. Brasília, DF: ESAF, 1997. 76p.

SIMON, Herbert A. **Comportamento administrativo**: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas. Rio de Janeiro: Aliança para o Progresso, 1965, 311 p.

SISTEMAS de informações de custos no Governo Federal: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no Governo Federal. Consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto, instituída no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento de que trata a Portaria SOF nº 68, de 21 de dezembro de 2007, da Secretaria de Orçamento Federal, e continuidade dos trabalhos realizados pela Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005. Brasília, DF: [s.n.], 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2006.

SOCIALIRIS. Disponível em: <www.socialiris.org.br> Acesso em: 23 maio, 2016.

THE CONTINGENCY model reconsidered: experiences from Italy, Japan and Spain. Perspectives on Performance Measurement & Public Sector Accounting. In: BUSCHOR, E. et al. (Ed.). **Perspectives on performance. Measurement and public sector auditing**. berne: Paul Haupt Publishers. McCulloch: Brian, 1994. p. 1-15.

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

VASCONCELLOS, Maria José Esteves de. **Pensamento sistêmico**. 8. ed. São Paulo: Papyrus, 2009. 268 p.

VIDAL, J. Pont. A realidade social é externa ao indivíduo? Uma aproximação à pesquisa qualitativa. **Paper do NAEA**, Belém, n. 203, 2006.

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

VIDAL, J. Pont. **Teoria dos sistemas autorreferenciais**: possibilidades para la observación del desarrollo sostenible. [S.l.:s.n.], 2012.

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

_____. Análisis de La realidade Mediante la lógcia circular y el processo de investigacion heurístico. **Paper da Disciplina Teoria dos Sistemas**. Belém: NAEA, 2016.

_____. **Por meio da teoria: enfoques sistêmicos e pós-estruturalistas**. Belém. Paka-Tati, 2017.

_____. **La Innovación em la gestión pública**. Belém. Paka-Tati, 2017.

_____. **Por meio da Teoria. Enfoques Neosistêmicos e pós estruturalisata**. São Paulo:Paka Tatu, 2018.

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

YIN, Robert. Estudo de Caso: Planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZMITROWICZ, W.; BISCARO, C.; MARINS, K. R. C. C. **A organização administrativa do município e o orçamento municipal**. São Paulo: EPUSP, 2013. 38 p.

APÊNDICES

6. Qual sua experiência na área de Contabilidade:

até de cinco anos acima de cinco anos acima de dez anos

7. Quantos servidores estão lotados na área finanças / contábil aproximadamente:

até três acima de três até cinco acima de cinco

PARTE II – Implantação do SICSP

1. Existe um setor específico responsável pelas informações de custos na prefeitura?

sim não

2. Caso não tenha um setor específico de custos, pretende adotar? Quando?

não sim, 2017 sim, 2018 sim, 2019

3. Utiliza sistema de informação de custos próprio? *

sim não

4. Se sim, qual?

Excel software outro:

5. Desde quando adota o sistema de custos?

2015 () 2016 () 2017 () 2018 ()

6. O sistema de custos atende a todos os setores do órgão?

Sim () não () parcialmente ()

7. Se sim, em qual departamento está alocado?

Planejamento Administrativa Finanças Outros.....

8. Utiliza algum sistema de análise e avaliação de custos? *

Sim () não ()

9. Caso a resposta anterior seja afirmativa. Qual sistema utiliza?

PARTE III – Processo Decisório no Município

1. São emitidos relatórios com informação de custos para a tomada de decisão?

SIM NÃO

2. Quais são as informações utilizadas pelo município para a tomada de decisões.

orçamentárias financeiras administrativas patrimoniais custos

3. Como as informações de custos podem auxiliar o gestor municipal?

Eficiência na gestão de bens e serviço Redução dos preços de bens e serviços contratados

Identificar ociosidades melhorar o planejamento do orçamento

Identificar oportunidades de melhoria Construir indicadores de desempenho

Avaliar o desempenho dos departamentos Comparações entre custo efetivo e orçado

Controla e reduzir custos Aumentar a responsabilidade dos gestores

Melhorar a gestão interna da organização Aumentar a responsabilidade dos gestores

Aumentar a transparência Cortar custos

4. Os dados de custos fornecidos para a tomada decisão permitem:

Analisar os custos de programas Analisar os custos dos projetos

Analisar os custos das atividades Analisar os custos dos serviços

Analisar os custos das funções de governo Analisar os custos das funções de unidades, departamentos ou setores

() Analisar os custos dos contratos.

PARTE IV – Desafios Enfrentados:

1. Quais são os desafios que haviam sido ou estavam sendo enfrentados na implantação do SICSP?

() Sistema de pessoal desqualificado

() Sistema de gestão é inadequado

() Sistema de captura dos dados é ineficiente

() Sistema de responsabilização dos gestores não é ligado ao ciclo básico de gestão: planejamento, execução, controle

Caso queira acrescentar algum comentário:

.....
.....
.....
.....

Caso tenham alguma dúvida, segue contato: (91) 98820-5919

MUITO OBRIGADA!

APÊNDICE B- Instrumento de coleta de dados: Entrevista Semiestruturada**1. IDENTIFICAÇÃO:**

- 1.1 Gênero: () Masculino () Feminino
- 1.2. Qual seu nível de escolaridade atual?
- 1.3. Há quanto tempo é servidor público, somados períodos de cargos distintos.
- 1.4. Qual seu cargo, relativo ao vínculo institucional atual.
- 1.5. Atualmente está lotado (exercendo atividades) em qual setor? *
- 1.6. Qual seu tempo total de atuação em contabilidade do setor público? *

2.SISTEMA DE INFORMAÇÃO (COMUNICAÇÃO):

1. Como é realizada a comunicação entre as secretarias do município e o gabinete do prefeito?
2. Qual o tipo de informação externa é dado conhecimento para todas as secretarias do município?
3. Na sua opinião, existem entraves no processo de comunicação entre as secretarias e o gabinete do prefeito e vice-versa?
4. Quais as dificuldades enfrentadas no processo de comunicação entre os setores interno do órgão que você trabalha?
5. Quais as mudanças necessárias na gestão municipal para garantir uma boa comunicação no município?
6. O que você entende sobre sistema de informação?

3. CONTINGÊNCIAS:

1. Frente a situações de contingência econômica, como são selecionadas as prioridades ?
2. Alguma influência externa (outras organizações, sociedade civil, meio ambiente etc.) já gerou alguma modificação nas ações que seriam desenvolvidas? Cite um exemplo.
3. A prefeitura realiza alguma estratégia de aprendizagem/capacitação para os servidores de sua área (contabilidade/planejamento) envolvidos no processo de elaboração e execução orçamentária?
4. De que forma organizam a participação da sociedade civil quanto às ações que serão selecionadas. Se sim, como? (Portal da Transparência e Governo Aberto)

4. TOMADA DE DECISÃO:

1. Como funciona a coleta de informações quando da tomada de determinada decisão? São informações externas e/ou internas? Quem produz?

2. As informações necessárias para tomar uma decisão estão sempre disponíveis ou não? Quem dispõe dessas informações? As informações estão disponíveis na página da prefeitura?
3. Você utiliza a experiência de outras prefeituras para tomar decisões? As novas decisões levam em consideração a tomada de decisão anterior?
4. As decisões são tomadas individualmente ou de forma colegiada? Como é realizada a escolha da melhor solução?

5. GESTÃO PÚBLICA:

5.1 DIMENSÃO LEGAL

1. O município atende a Lei 4320/64, previsto no artigo 85, no que tange à apuração de custos e evidenciação dos resultados?
2. Qual sua interpretação do § 3º, do Art. 50, da Lei de Responsabilidade Fiscal que diz que a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial?
3. É do conhecimento da gestão as Portarias da STN e as NBCTSP que tratam sobre a implantação do Sistema de Custos?

5.2. DIMENSÃO ECONÔMICA E CONTÁBIL

1. Quais os benefícios que o sistema de custos proporciona para a gestão pública municipal?
2. Como são obtidas as informações sobre custos nos órgãos do município atualmente?
3. Acredita que é necessário a introdução de outros sistemas de custos? Pode beneficiar a gestão administrativa?

5.3. DIMENSÃO POLÍTICA

1. Na sua opinião, o uso de um sistema de custos nestes municípios possibilita a elaboração de políticas públicas?
2. Como são elaboradas as políticas públicas como são elaboradas: por meio de objetivos ou mediante orçamentos incrementalistas?
3. O sistema de custos no setor público pode promover o desenvolvimento local?

OBRIGADA PELA SUA ATENÇÃO!