

A necessidade de informação da sociedade frente à lei de acesso à informação: um estudo sobre a colaboração dos sistemas de custos

Gabriel Aragão Wright (UNB/UFPB/UFRN) - garagao71@gmail.com

Luzileide Euzebio Marinho (UNEAL) - luzileidemarinho@hotmail.com

Aneide Oliveira Araújo (UFRN) - aneide@ufrnet.br

Resumo:

A gestão pública brasileira tem evoluído constantemente nos últimos tempos, coadunando-se com as ideias contidas na New Public Management. A administração estatal tem buscado conceitos como responsabilidade fiscal, transparência pública, contabilidade por competência e o custeio no serviço público, fazendo com que a gestão pública se aproxime de práticas utilizadas no setor privado. Atualmente já é certo que para o controle da gestão pública faz-se necessária uma participação cidadã, tendo o controle social um papel preponderante na cobrança de responsabilidade (accountability). Da mesma forma não se concebe a existência de um planejamento ou controle de qualidade sem as informações advindas de um sistema de custeio. Assim, com o início da vigência da Lei de Acesso à Informação, questiona-se como o sistema de custos pode auxiliar os agentes do controle social nas suas necessidades informacionais. Para tanto, buscou-se a verificação dos indícios dessa necessidade por intermédio de uma pesquisa baseada em questionários, junto aos participantes da 1ª Conferência Nacional de Transparência e Controle Social (CONSOCIAL). Concluiu-se que deve o poder público priorizar a transparência ativa utilizando como meio a Internet, buscando, de forma proativa, divulgar em portais de transparência as informações de custos, mais notadamente as informações pertinentes aos resultados de programas e ao valor total gasto por cada órgão na sua missão institucional. Verificou-se, ainda, a necessidade de se dispensar uma maior atenção para as áreas de saúde e educação, que provavelmente apresentarão um maior número de consultas pela utilização da Lei de Acesso à Informação.

Palavras-chave: *Controle social; Custos no serviço público; Acesso à informação.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

A necessidade de informação da sociedade frente à lei de acesso à informação: um estudo sobre a colaboração dos sistemas de custos

Resumo

A gestão pública brasileira tem evoluído constantemente nos últimos tempos, coadunando-se com as ideias contidas na *New Public Management*. A administração estatal tem buscado conceitos como responsabilidade fiscal, transparência pública, contabilidade por competência e o custeio no serviço público, fazendo com que a gestão pública se aproxime de práticas utilizadas no setor privado. Atualmente já é certo que para o controle da gestão pública faz-se necessária uma participação cidadã, tendo o controle social um papel preponderante na cobrança de responsabilidade (*accountability*). Da mesma forma não se concebe a existência de um planejamento ou controle de qualidade sem as informações advindas de um sistema de custeio. Assim, com o início da vigência da Lei de Acesso à Informação, questiona-se como o sistema de custos pode auxiliar os agentes do controle social nas suas necessidades informacionais. Para tanto, buscou-se a verificação dos indícios dessa necessidade por intermédio de uma pesquisa baseada em questionários, junto aos participantes da 1ª Conferência Nacional de Transparência e Controle Social (CONSOCIAL). Concluiu-se que deve o poder público priorizar a transparência ativa utilizando como meio a Internet, buscando, de forma proativa, divulgar em portais de transparência as informações de custos, mais notadamente as informações pertinentes aos resultados de programas e ao valor total gasto por cada órgão na sua missão institucional. Verificou-se, ainda, a necessidade de se dispensar uma maior atenção para as áreas de saúde e educação, que provavelmente apresentarão um maior número de consultas pela utilização da Lei de Acesso à Informação.

Palavras-Chave: Controle social; Custos no serviço público; Acesso à informação.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

A gestão pública brasileira tem evoluído bastante nas últimas décadas, quer seja pelas reformas administrativas que vem sendo implantadas, quer seja pelo amadurecimento da democracia ou pelo aperfeiçoamento gradativo da legislação nacional. Verifica-se nesse contexto a existência de uma preocupação crescente com a melhoria do serviço público.

Buscando otimizar a aplicação de recursos públicos, muito do que foi alterado se embasou na linha Nova Gestão Pública ou *New Public Management* (NPM). A NPM traduz-se em uma filosofia de gestão que se concentra na mudança das práticas utilizadas no setor público para práticas mais próximas a do setor privado, com foco nos resultados a serem alcançados (UPPING; OLIVER, 2011).

A ideia de reforma gerencial introduzida no Brasil altera as formas de controle da Administração Pública, visa a ênfase nos resultados e tem como base, as possibilidades do controle social (SILVA, 2001). Nesse contexto, além da implantação de um sistema de informações que privilegie a tomada de decisão, busca-se frente ao controle social a possibilidade de um controle mais próximo das políticas públicas.

Segundo Silva (2001), o controle social atuante pode representar o elemento essencial para assegurar que os objetivos estabelecidos sejam atingidos com eficiência, efetividade e dentro dos preceitos legais da ordem democrática. Prossegue o autor expondo que “o controle efetivo do gasto público pressupõe uma democracia com participação social ativa e uma responsabilização dos gestores públicos (*accountability*)”.

No Brasil tem se visto como imperativo para a melhoria da gestão pública a ampliação do Controle Social, da responsabilização dos agentes públicos e a busca de uma maior

transparência, como forma de construção da democracia e do enfrentamento de um problema de graves proporções: a corrupção (SANTOS; CARDOSO, 2001)

Abordando esta problemática, a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) publicou em março de 2010 o Relatório “Corrupção: custos econômicos e propostas de combate”, apontando que o desvio com a prática da corrupção pode chegar a 2,3% do Produto Interno Bruto (PIB), o que se utilizarmos o PIB do exercício de 2011 poderia representar a cifra de 84,5 bilhões de reais.

Essa corrupção se faz sentida pela população brasileira, como pode ser percebido pelo índice elaborado pela organização não governamental *Transparency International*, que atribui ao Brasil uma nota de 3,8 em termos de percepção da corrupção. Esse parâmetro de nota pode variar numa escala de 0 (altamente corrupto) a 10 (muito limpo). Essa situação confere ao Brasil a 73ª posição entre 183 países analisados.

Nesse contexto, surgem evoluções importantes no cenário nacional, tais como a regulamentação do acesso à informação e a implantação do sistema de custos. Mesmo com objetivos distintos, ambas as modificações podem ajudar na melhoria da gestão pública.

Sabendo que o acesso à informação sob o controle de órgãos públicos é uma poderosa ferramenta para ajudar no combate à corrupção (MENDEL, 2009), e que o sistema de custeio é um sistema informacional que visa uma melhor avaliação da gestão, pretende-se neste estudo averiguar como pode o sistema de custeio no setor público colaborar para a eficácia da Lei de Acesso à Informação frente à necessidade informacional do controle social.

Vislumbrando elucidar esse questionamento, foi elaborado um questionário para ser preenchido por representantes da população que efetivamente atuam no Controle Social. Para tanto, o referido instrumento de pesquisa foi distribuído na 1ª Conferência Nacional de Transparência e Controle Social, que foi realizado em Brasília no mês de maio de 2012.

O trabalho se subdivide em mais três tópicos além desta introdução. No próximo tópico será exposta a revisão de literatura, onde em quatro subdivisões será evidenciada a importância do controle social, explicado o contexto da Lei de Acesso à Informação, contextualização de custos, métodos de custeio e sistemas de acumulação de custos, e também será abordada a importância do sistema de custeio para a melhoria da eficiência no gasto público. No terceiro tópico será explicitada a metodologia utilizada, passando, posteriormente, a ser demonstrar a coleta de dados e o resultado obtido com a pesquisa realizada. No quarto tópico, serão expostas as considerações finais desse trabalho e por fim as referências utilizadas.

2 Referencial teórico

2.1 Necessidade de informação para o Controle Social

A Constituição da República Federativa do Brasil traz em seu Art. 1º como fundamento básico para a constituição da nação a “cidadania”, explicitando ainda no seu parágrafo único que “todo poder emana do povo”. A forma evoluída da constituição brasileira reconhece o povo como titular legítimo do poder estatal, promovendo a abertura do Estado à efetiva participação do povo em sua gestão e controle (CGU, 2010).

O exercício da cidadania pressupõe a preocupação de indivíduos com a vida comunitária, exigindo dos gestores públicos um comportamento ético e eficiência nos serviços públicos (AMARRIBO, 2004). Nesse sentido, assevera Lopes (2007) que os cidadãos devem exercer a democracia, participando efetivamente do processo decisório, já que cada decisão do poder público afetará as suas vidas, devendo para tanto ter acesso à informação.

Para a Controladoria Geral da União (2010), o controle social configura-se na participação efetiva do cidadão na gestão pública, sendo um mecanismo de combate à corrupção e de fortalecimento da cidadania. Para tanto uma preocupação é a extensão territorial do Brasil, sendo demonstrado como indispensável a participação do controle social como forma de complemento do controle realizado pelos órgãos fiscalizadores do governo.

Além de exigir um bom resultado no serviço público, deve o controle ser capaz de evitar fraudes e desperdícios. Um dos direitos mais importantes do cidadão é o de não ser vítima da corrupção sendo este um dos grandes males que afetam o poder público, sendo inclusive apontada como uma das causas principais para a pobreza das cidades e por consequência, da sua população (AMARRIBO, 2004). Já para Ribeiro et al (2008) a atuação do cidadão fiscalizando os gestores públicos e com o uso da internet, que confere velocidade e atualidade no trânsito de informações, serve como um fator inibidor para ações irregulares.

Em conclusão, verifica-se que o controle social é fundamental para uma melhor gestão pública, fazendo-se necessário o acesso a informações que possam subsidiar o acompanhamento da gestão pública.

A sociedade deve ter acesso aos custos do governo, devendo o sistema que gera estes custos ser capaz de trazer informações relevantes sobre a eficiência e eficácia do gasto público. (RIBEIRO et al, 2008). Para Kladi e Ferrari (2011) são essas as características das informações relevantes que devem ser fornecidas por um sistema de custos a todos os tipos de controle da gestão pública, interno, externo e o controle social.

2.2 Lei de Acesso à Informação

Para o efetivo exercício da democracia se faz necessário o acesso à informação, pois em um sentido mais genérico a democracia gira em torno da capacidade dos indivíduos de participar de modo efetivo da tomada de decisões que os afeta (MENDEL, 2009). Além de atributo da democracia, afirma Vivot (2010) que se trata de um direito fundamental, uma vez que na dependência deste está o exercício de outros direitos.

Nesse sentido, diversos normativos internacionais reconhecem o direito a informação como um direito fundamental, assim o faz a Declaração Universal dos Direitos Humanos, a Declaração Interamericana de Princípios de Liberdade de Expressão, Declaração Americana sobre direitos e deveres do homem, Convenção Americana sobre Direitos Humanos, Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, entre outros.

Nos últimos anos tem existido uma verdadeira revolução no direito a informação, enquanto, em 1990, apenas 13 países haviam adotado leis nacionais de direito à informação, hoje mais de 90 países já apresentam normativos dessa natureza (MENDEL, 2009). A busca pela transparência e por consequência ao acesso à informação tem se tornado uma questão de relevância global (VIVOT, 2010).

Lopes (2007) ressalta ainda que a promoção do acesso à informação pública é uma política essencial para promover a qualidade do gasto público. Para o autor, a promoção da transparência governamental é condição necessária à modernização dos mecanismos de gestão governamental e, conseqüentemente, à avaliação da efetividade dos gastos públicos. Vale ressaltar que no que se refere à correção dos gastos públicos, geralmente os que corrompem a administração opõem-se veementemente a qualquer forma de transparência. (AMARRIBO, 2004).

A transparência não é assunto novo no Brasil, diferentes leis e políticas já contemplaram, de maneiras variadas esta questão. Entretanto, nesse cenário ganha destaque a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, a Lei de Acesso à Informação. O Brasil deu mais um importante passo no sentido de privilegiar o regime democrático, ampliando a

participação cidadã e fortalecendo os instrumentos de controle da gestão pública (Controladoria Geral da União, 2012).

A Lei de Acesso à Informação vem regulamentar o Art. 37 e o inciso XXXIII do Art. 5º da Constituição Federal Brasileira, deixando este normativo de ter uma eficácia contida. A Lei nº 12.527/11, representa uma mudança de paradigma estabelecendo que o acesso é a regra e o sigilo a exceção.

Para Mendel (2009) deve existir o princípio da divulgação máxima, existindo a possibilidade de acesso amplo nas informações, podendo a qualquer momento os cidadãos reivindicarem esse direito. Continua o autor explicitando ainda que os órgãos públicos devem ter a obrigação de publicar informações essenciais, devendo o direito de acesso não apenas contemplar a exigência de informação (transparência passiva), mas também o acesso proativo (transparência ativa), já que o acesso de muitas pessoas depende da publicação da informação sem a necessidade de uma requisição.

Nesse sentido, o Art. 10 da Lei nº 12.527/11 estabelece que qualquer interessado pode requerer informações a qualquer órgão público, porém a resposta nem sempre é imediata, podendo ocorrer em até 20 dias. Esse prazo poderá ser justificadamente prorrogado por mais 10 dias. O acesso deverá ser amplo a todas as informações, excepcionando-se as de caráter pessoal ou aquelas classificadas como Reservadas, Secretas ou Ultrassecretas. Ressalte-se que a classificação excepcionando o acesso só poderá ser feita por autoridades determinadas, e em nenhum caso poderá abarcar os documentos que versem violação dos direitos humanos.

No que se refere à transparência ativa, além do disciplinamento na própria Lei de Acesso, existe ainda a Lei Complementar nº 131/09, que alterou a Lei de Responsabilidade Fiscal e que disciplina que até 2013, todos os municípios deverão ter na internet informações relativas a execução das suas despesas. Essa obrigatoriedade já se encontra vigorando para a União, os Estados e os Municípios com uma população acima de 50.000 habitantes.

Atente-se que a transparência ativa, além de facilitar o acesso à população reduz o custo da publicação da informação ao utilizar a internet como veículo, representando uma economia de recursos públicos, já que reduz o número de solicitação de informações (MENDEL, 2009).

Dessa forma, a Lei de Acesso à Informação vem coroar todos os esforços empreendidos nos últimos anos, no que diz respeito à transparência pública, invertendo a lógica do sigilo, para a do acesso amplo à informação pública, o que se configura em uma potencial ferramenta para o exercício do controle social.

2.3 Custos, métodos de custeio e sistemas de acumulação

Após analisar vários autores foi possível identificar que não existe um conceito universalmente aceito para a palavra custo. Existe por sua vez, uma infinidade de discordância sobre o assunto. Porém, mesmo existindo estas divergências, pode-se conceituar custo como sendo o esforço econômico que se deve realizar para atingir um objetivo operativo, como por exemplo: o pagamento de salários, a compra de materiais, a fabricação de um produto, a obtenção de fundos para o financiamento, etc. Para Nascimento (2001), custo é o somatório dos bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens ou serviços, traduzidos em unidades monetárias.

Compreende-se que os custos são gastos relativos à atividade de produção de bens e serviços. Martins (2010) definiu custos como sendo um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. Diante do contexto, pode-se afirmar que os custos são os resultados obtidos por uma empresa gerados pelo seu modo de operar. Megliorini (2002) deduziu que quanto mais estruturados forem esses custos, melhores serão

os resultados encontrados, e quanto menos informações estiverem disponíveis, ou se a qualidade dessas informações não for confiável, os resultados encontrados serão deficientes.

Para Leone (2005), os custos podem ser divididos em três grandes grupos, que são: de acordo com a diretabilidade (diretos e indiretos), de acordo com a variabilidade (variáveis e fixos) e de acordo com a sua natureza (tangíveis e intangíveis).

Tais custos são alocados aos produtos de acordo com os métodos de custeio utilizados. Esses se referem às formas como os custos são registrados e transferidos internamente dentro da empresa. Assim, pode-se afirmar que o método de custeio é um modelo para a decisão, mensuração e informação sobre os custos de produção.

Segundo Padoveze (2003), métodos de custeio “é o processo de identificar o custo unitário de um bem ou serviço ou de todos os bens e serviços de uma empresa”. Esses métodos, que são as formas de apropriação desses custos, podem ser classificados em: custeio por absorção, custeio direto, custeio padrão, marginal, ABC, RKW entre outros. Após a determinação do método de custeio que deverá ser utilizado pela empresa, faz-se necessário identificar como esses custos serão transferidos aos produtos fabricados, pois é no sistema de acumulação de custos que serão registradas e/ou escrituradas as informações relativas à gestão de custos.

O sistema de acumulação de custos tem por objetivo a identificação, a coleta, o processamento, o armazenamento e a produção das informações para a gestão de custos. Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), acumulação de custos é a seleção de dados por meio de um conjunto organizado de procedimentos administrativos de registros, de fluxos e de critérios que agem e interagem de modo coordenado para atingir determinado objetivo, que, no caso, é o custeio da produção e do produto. Os principais sistemas de acumulação de custos podem ser classificados quanto ao processo produtivo e quanto ao modelo de gestão.

Porém, para se utilizar um sistema adequado de acumulação de custos é necessário adequá-lo à forma de a empresa processar os seus produtos. Esse sistema pode agrupar os custos de modo periódico ou contínuo. Assim, os sistemas de acumulação de custos utilizados pelas empresas e que se destinam a custear os bens e serviços são os seguintes: o sistema de acumulação por ordem de produção e o sistema da acumulação por processo contínuo.

Assim, para se tratar e processar os elementos de custos que fazem parte do processo produtivo, a empresa necessita identificar a correta classificação dos seus custos, determinar qual o método de custeio ideal a ser utilizado e por fim definir e aplicar o sistema de acumulação de custos, cuja escolha irá depender da natureza da sua atividade produtiva.

2.4 Eficiência do gasto público e o sistema de custeio

No bojo das reformas propugnadas pelo movimento denominado Nova Gestão Pública (NPM), que buscava uma reforma financeira para a melhoria da administração pública, ocorreu uma grande ênfase na busca da eficiência de custos, bem como na cobrança de responsabilidades frente aos resultados apresentados (KOBBER; LEE; NG, 2010). Para Slomski (2011), a administração pública, como qualquer empresa privada, deve conhecer o custo daquilo que produz. Desta forma, devem ser utilizados métodos de custeio capazes de viabilizar sua aplicação, com a finalidade de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou comprar bens e serviços, de produzir ou privatizar serviços.

Tanto para o planejamento como para a mensuração de resultados a gestão pública necessita da contabilidade de custos, sendo esta um instrumento para a tomada de decisão, para o controle gerencial e para a transparência dos gastos públicos (MAUSS; SOUZA, 2008). Para o exercício das funções de planejamento e controle os gestores necessitam receber informações de custos da organização (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

Nesse sentido, a informação de custos pode ser utilizada como insumo na projeção de cenários, ajudando no planejamento governamental, bem como, demonstrando num modelo de gestão voltado para resultados, os indicadores de desempenho da gestão (MACHADO; HOLANDA, 2010). Na execução orçamentária e financeira, prosseguem Machado e Holanda (2010), colocando que “a informação de custos pode ser utilizada para amortecer o conflito entre as dimensões técnica e política da alocação dos gastos”, uma vez que a ciência dos custos fixos, diretos e indiretos de programas e ações pode servir como uma sinalização das prioridades governamentais.

Segundo apontam Kober, Lee e Ng (2010), as reformas realizadas na Austrália destinaram grande atenção ao controle de custos, visando principalmente dirigir a atenção da gestão do setor público para a totalidade dos custos, a tarifação do usuário e as informações sobre os custos reais de bens e serviços.

Nesse mesmo sentido Carvalho, Costa e Macedo (2007) destacam que a implantação de um sistema de contabilidade de custos no setor público terá por objetivos:

- a) justificar os preços cobrados pelo órgão público;
- b) mensurar a eficiência e economia nas atividades;
- c) apoiar as decisões em manter as atividades ou terceirizar;
- d) fornecer informações para financiadores;
- e) comparação de custos entre entidades diferentes;
- f) comparação de custos entre diferentes exercícios;
- g) comparar custos previstos e custos realizados.

O International Federation of Accountants (IFAC), entidade que vem editando as normas internacionais para a contabilidade pública, coloca no seu estudo de número 12 as suas perspectivas para utilização do sistema de custos pelo setor público, devendo ocorrer: no processo de elaboração do orçamento, no controle e na redução de custos, na formação de preços, tarifas e reembolsos entre unidades do governo, na avaliação de desempenho e de programas de governo e nas decisões de escolha econômica.

Implantando o sistema de custos será possível o desenvolvimento de indicadores para avaliar o desempenho, devendo ser fixado no planejamento as metas de resultados que devem ser alcançadas, para o efetivo acompanhamento. (MAUSS; SOUZA, 2008).

Diante do exposto, verifica-se a existência de diversas informações que podem ser colocadas à disposição da população, favorecendo o exercício do controle social, e por consequência um melhor controle da gestão pública. Configura-se, dessa forma, a importância da contabilidade de custos dentro do ambiente público, que tem na sociedade ao mesmo tempo sua cliente e proprietária, e que cada vez mais exige um comportamento adequado de seus agentes a fim de que se obtenha a efetividade da gestão pública no país. (SILVA; GRACILIANO; SIQUEIRA, 2010).

No cenário brasileiro a tentativa de se ter um sistema de custeio no setor público remonta de muito tempo. Mesmo com as determinações legais a administração pública em sua maioria até pouco tempo atrás não utilizava sistema de custos (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Sabendo que a Lei nº 4.320/64 se referia unicamente aos custos industriais, buscou a administração pública reparar essa falta com o Decreto-Lei nº 200/1967, o qual determinou a necessidade de se apurar os custos para evidenciar o resultado da gestão (KLADI; FERRARI, 2011). Posteriormente, de forma mais incisiva, foi explicitado no Art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2001) a necessidade da implementação de um sistema de custeio. Existiu ainda uma série de normativos que buscaram regulamentar no serviço público federal a necessidade do sistema de custeio.

No mesmo sentido se posicionou o Conselho Federal de Contabilidade por intermédio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), quando na NBC T16.1 instituiu como subsistema da contabilidade pública o sistema de custos. Em que pese todo o esforço legislativo, a prática contábil com um sistema de custos no Brasil ainda se encontra longe de uma utilização generalizada, encontrando-se atualmente em fase de implantação. Atualmente temos o início da utilização de um sistema de custos por parte da União e de algumas outras experiências isoladas, algumas já com um certo tempo.

No seu artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, determina-se que a Administração Pública é obrigada a manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Apesar das determinações legais, o fato é que a administração pública até 2010 (seja o Executivo, Legislativo ou Judiciário) não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos. O motivo é porque, até então, não havia nem sistema, nem metodologia adequada capaz de ser aplicada sistematicamente e uniformemente para toda a administração pública federal.

Ressalte-se que entre os primeiros passos para a implementação de um sistema de custeio, encontra-se a escolha do método a ser utilizado. Entretanto, a escolha de um método de custeio no setor público se traduz em uma tarefa bem difícil, pois existem defensores para quase todos os métodos (MACHADO; HOLANDA, 2010). Neste momento serão explicadas algumas práticas, para verificar o método utilizado e como esses sistemas auxiliam na gestão pública.

Inicialmente, observa-se que o Sistema de Informação de Custos do governo Federal (SIC), iniciou recentemente o seu funcionamento. Anteriormente, existia a dificuldade em avaliar os resultados alcançados, já que não havia a interligação dos sistemas corporativos com um sistema central de custos, não sendo a utilização isolada do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) suficiente para atingir essa finalidade (CARMO; SILVA, 2011).

O sistema foi concebido e implantado levando em conta uma abordagem dividida em duas dimensões, sendo uma macro, sistêmica e generalizante e a outra micro e específica (MACHADO; HOLANDA, 2010). A primeira abordagem tem a missão de verificar o cunho geral da administração, permitindo uma comparabilidade entre os órgãos e entidades que a compõe. Já a abordagem micro privilegia as especificidades de cada órgão.

Assim, o governo federal adotou o método de custeio direto como forma de simplificar inicialmente a implementação do sistema. A proposta do SIC é que o método de custeio direto seja obrigatório no que se refere a parte geral do processo, sendo possível na parte mais específica de cada órgão a adoção de outros métodos que melhor se adequem à realidade físico-operacional de cada unidade considerada (MACHADO; HOLANDA, 2010). O SIC, portanto, configura-se numa ferramenta versátil que tem a capacidade de transitar pelos sistemas operacionais e expor as desigualdades na estrutura governamental (KLADI; FERRARI, 2011).

Esse sistema, segundo Machado e Holanda (2010), apresenta como principais finalidades: verificação da eficiência no processo alocativo (permite avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes), maior eficiência operacional (custos menores na produção), fixação de preços públicos e taxas. Possibilita ainda a melhoria das informações internas gerenciais, auxilia no processo de planejamento e orçamentação, além de apoiar na tomada de decisões sobre continuar produzindo determinado bem, serviço ou atividade.

No entanto, a Marinha do Brasil implantou o seu sistema de custeio desde 1994, denominando-o “Sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (SOMPS)”. Ela escolheu o custeio por absorção como método, por este englobar todos os custos e ter a sua

implantação de forma mais simples que o custeio por atividade (SILVA; GRACILIANO; SIQUEIRA, 2010).

Segundo Silva, Graciliano e Siqueira (2010), o sistema adotado pela Marinha demonstrou ser capaz de gerar informações que serviram de base para decisões da alta administração naval, sendo possível o desenvolvimento de indicadores de desempenho e a detecção de pontos de desperdícios, possibilitando a redução de perdas.

Uma das indicações para a utilização de sistema de informações de custos é o aprendizado do que funciona ou do que não funciona, mediante a aferição da relação entre custos e resultados (Rezende, Cunha, Cardoso, Lopes; 2010). Dessa forma, a Marinha do Brasil ao implantar o seu sistema de custos acabou por detectar que a Imprensa Naval no Rio de Janeiro, parque gráfico de grande porte, funcionava de forma deficitária, sendo o seu custo de produção maior que o existente no setor privado, podendo decidir pela extinção desse parque gráfico (SILVA; GRACILIANO; SIQUEIRA, 2010).

O Exército Brasileiro criou um sistema gerencial denominado SISCUSTOS, interligando o Sistema Integrado de Administração (SIAFI) com outros sistemas corporativos operacionais, buscando a mensuração dos custos para melhorar o desempenho da organização, evitando inclusive uma redução de custos que comprometa a qualidade e a produtividade. O Exército passou a utilizar o sistema de custeio baseado em atividades (ABC), se atendo mais a uma abordagem em cima dos macroprocessos (CARMO; SILVA, 2011).

Existem ainda outras práticas que podem ser observadas no Brasil. O Banco Central desde 2006 utiliza o método de custeio por atividades, como ocorre no Exército Brasileiro. Já os Municípios do Rio de Janeiro e de Salvador, optaram pela utilização do método de custeio por absorção. O Estado do Rio Grande do Sul realizou uma implantação parcial para verificação na área educacional, utilizando para tanto o custeio direto.

Não existe um sistema de custos modelo para a implementação em qualquer entidade, a escolha do sistema deverá ocorrer de acordo com a complexidade, a realidade operacional e as necessidades de informação dos gestores (MAUSS; SOUZA, 2008). Verifica-se, portanto, que existem diversos métodos de custeio que podem ser aplicados ao serviço público, devendo ser visto as especificidades e as necessidade de cada órgão ou ente na escolha do seu método. Entretanto, a falta de uma padronização por entes similares pode prejudicar a comparabilidade.

Uma transparência e um controle social mais efetivos permitirão um maior grau de comparabilidade entre os produtos e estruturas administrativas semelhantes (KLADI; FERRARI, 2011). Nesse sentido, explica Lüder (2000) que na contabilidade para se ter uma comparabilidade por índices se requer um certo grau de padronização.

Por fim, enfatiza-se que o entendimento dos comportamentos dos custos se configura num aspecto crítico para a gestão dos negócios. Assim, o administrador que compreende o comportamento dos custos, tende a conseguir prever como os mesmos irão variar, já o gestor que não conhece esse comportamento tende a tomar decisões desastrosas. (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007)

3 Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa tem uma abordagem quantitativa no que se refere a sua forma de observação do fenômeno estudado, sendo adotado um método indutivo para a verificação da questão proposta.

Para Lakatos e Marconi (2011) uma abordagem quantitativa se diferencia de uma qualitativa pela forma de coleta e análise de dados, sendo a quantitativa baseada em amostras grandes, enquanto a qualitativa se embasa em amostras reduzidas, não sendo os instrumentos de coleta estruturados com os dados analisados quanto ao seu conteúdo psicossocial. Para

Richardson (1990) basta uma simples técnica estatística, como a utilização de uma média ou de um desvio padrão para que ocorra a classificação como quantitativa.

A indução é um processo no qual se utiliza dados específicos para com base neles se inferir uma verdade geral ou universal. Apresenta como elementos básicos a observação dos fenômenos, a descoberta de relação entre eles e a generalização da relação (LAKATOS; MARCONI, 2010).

Foi desenvolvida uma pesquisa bibliográfica para o delineamento do cenário a ser observado, sendo posteriormente desenvolvida uma pesquisa empírica para verificação da percepção da necessidade informacional dos agentes do controle social.

Segundo Severino (2007) o questionário se configura em um instrumento sistematicamente articulado que se destina a colher informações sobre a opinião de um determinado grupo de sujeitos pesquisados, devendo o instrumento de pesquisa ser objetivo e claro, possibilitando respostas diretas.

Vislumbrando a evidenciação da necessidade dos agentes que efetivamente atuam no controle social da gestão pública no Brasil, foi elaborado um questionário para ser aplicado na 1ª Conferência Nacional de Transparência e Controle Social (CONSOCIAL), que foi realizada no Centro de Convenções Ulisses Guimarães em Brasília, no período de 17 a 20 de maio de 2012.

Participaram da CONSOCIAL 1.500 pessoas, o que se configura como a população do nosso estudo. Foram distribuídos 350 questionários, cujo número foi definido de acordo com o número de delegações participantes, sendo recebidos 192 questionários preenchidos de forma válida, ou seja, com a devida qualificação do respondente.

Dessa forma existiu uma taxa de retorno de 54,8% dos questionários distribuídos, representando uma amostra total de 12,80% da população analisada. Segundo Lakatos e Marconi (2010), a média de respostas aos questionários é de 25%.

Para análise dos dados coletados foram organizadas cada resposta e utilizadas técnicas básicas de estatística descritiva. No questionamento, também foi desenvolvida uma escala Likert com as opções “nenhuma”, “pouca”, “regular”, “muita” e “total”. Sendo respondido por 116 participantes (60,42%), que a referida legislação deverá ter “muita” contribuição para a melhoria do gasto público, o que pode sinalizar não apenas para a credibilidade da Lei como também para a intenção de utilizá-la.

3.1 Coleta dos Dados

Segundo o caderno da própria Conferência, na etapa de preparação foram realizadas 1.023 conferências Municipais/Regionais envolvendo 2.750 Municípios brasileiros, o que representa em torno de 49% do total de cidades. Além dessas etapas ocorreram 26 conferências estaduais, 302 Conferências Livres e uma Conferência Virtual. Toda essa etapa preparatória envolveu na discussão mais de 920 mil pessoas, que participaram propondo e discutindo diretrizes e propostas para o embasamento de um futuro Plano Nacional de Transparência e Controle Social.

Na etapa nacional, entre delegados, convidados e observadores, estiveram presentes 1.500 pessoas que representaram todos os participantes das etapas anteriores. Os delegados, 1.127 participantes, foram eleitos pelos seus pares, o que demonstra a legitimidade do evento e o público seletivo escolhido para essa pesquisa. Como regra as escolhas das vagas para delegado obedeceram a porcentagem de 60% das vagas para representantes da Sociedade Civil, 30% representantes do Poder Público e 10% dos Conselhos de Políticas Públicas, que nesse último caso pode ser alguém da sociedade civil ou do poder público, já que a maioria dos conselhos se organizam de forma paritária.

Os questionários foram constituídos de duas partes, sendo a primeira com uma qualificação mínima do respondente e a segunda com apenas 7 perguntas. Assim, procurou-se objetivar alguns pontos mais básicos, sendo todas as respostas objetivas, mas que podem servir para direcionar a geração de informação para o controle social.

3.2 Qualificação dos respondentes

Os respondentes são participantes oriundos de 24 Estados e do Distrito Federal, não sendo verificado nenhum questionário de representantes dos Estados do Tocantins e de Roraima. A distribuição nas 5 regiões geográficas se deu conforme a tabela abaixo:

Tabela 1 – Público participante na pesquisa

Região	Poder Público	Sociedade Civil	Total
Centro	17	15	32
Nordeste	24	41	65
Norte	15	23	38
Sul	7	18	25
Sudeste	15	17	32
Total geral	78	114	192
Percentual	40,63%	59,38%	100,00%

Fonte: Esta pesquisa

Avaliando a tabela acima podemos verificar que quase 60% dos respondentes foram representantes da sociedade civil e que basicamente as regiões participaram de maneira equitativa na pesquisa, havendo apenas uma maior participação da região Nordeste com 34% das respostas. Fato que pode ser considerado aceitável por ser a maior região em termos de números de Estados.

No que se refere à idade dos participantes, foi verificado que dos 192 questionários, 2 omitiram essa resposta, existindo entre os 190 participantes uma faixa etária média de 42,25 anos. Também se verificou que entre os respondentes, 60% eram do sexo masculino e 40% do sexo feminino.

Quanto ao grau de instrução foi possível a verificação conforme a tabela abaixo:

Tabela 2 – Grau de instrução dos respondentes

Grau de Instrução	Quantidade
Ensino fundamental	8
Ensino médio	32
Superior Incompleto	29
Pós-Graduação	73
Superior	48
Sem Instrução	1
Não Informado	1
Total Geral	192

Fonte: Esta pesquisa

Nesse sentido, pode-se verificar que 38,02% responderam que haviam concluído uma pós-graduação, enquanto 25% das pessoas informaram ter o nível superior completo.

3.3 Análise dos Dados

Na pesquisa foram utilizados procedimentos qualitativos e quantitativos para a obtenção, análise e interpretação dos dados. Os procedimentos qualitativos referem-se ao caráter subjetivo de alguns temas, ou seja, "trabalha com o universo dos significados, aspirações, crenças, valores e atitudes" (Minayoetal, 1994: 22); enquanto que os quantitativos estão relacionados ao aspecto objetivo obtido através de dados matemáticos e análises estatísticas. Neste sentido, cabe lembrar a afirmação de Minayoetal (1994: 22): "O conjunto de dados quantitativos e qualitativos, não se opõem, ao contrário, se complementam, pois a realidade abrangida por eles interage dinamicamente, excluindo qualquer dicotomia".

Em outro momento, os participantes foram questionados se tinham conhecimento de que a administração pública estava obrigada a implantar um sistema de custos, sendo dada a opção apenas de "Sim" ou "Não", como resposta. Nesse quesito, 3 respondentes deixaram a resposta em branco e 126 responderam que tem conhecimento da obrigatoriedade, o que representa 66,67% das respostas válidas.

Diante dessas duas respostas inicialmente analisadas pode-se depreender que não apenas os agentes do Controle Social tem a intenção de utilizar a Lei de Acesso à Informação, como podem vir a questionar ou requisitar informações ligadas ao sistema de custeio do setor público.

Perguntados sobre qual a área que teriam um maior interesse na obtenção de informações, sendo limitado a apenas a resposta de uma área por participante, foi verificada a resposta conforme tabela abaixo:

Tabela 3 – Áreas com maior interesse para consulta

Necessidade Informacional	Resposta	%
Saúde	52	28,73%
Educação	49	27,07%
Assistência Social	25	13,81%
Obras Públicas	39	21,55%
Outros	16	8,84%
Não Sei	2	-
Nulo	9	-
Total Geral	192	100,00%

Fonte: Esta pesquisa

Diante da tabela acima, pode-se verificar que as áreas de saúde e educação devem receber uma maior atenção quanto à geração de informação para o controle social, representando respectivamente a área de maior interesse de 28,73% e 27,07% dos participantes.

Nesse sentido, informações tais como o custo por aluno, ou o custo de determinado procedimento ou tratamento médico pode ser relevante para os cidadãos, bem como o custo da alimentação escolar ou de medicamentos. Todos esses elementos podem ser comparados com a precificação utilizada na iniciativa privada, e podem servir de parâmetro para o controle social.

Prosseguindo nessa linha verificou-se qual informação teria mais valor para o participante, diante as opções ofertadas, cada respondente apenas poderia optar por uma das opções, sendo informado conforme abaixo:

Tabela 4 – Interesse na informação consultada.

Interesse	Respostas	%
Quanto custa os bens ou serviços públicos	48	25,00%
Gastos realizados com cada programa	63	32,81%
Qual o gasto de cada órgão nas suas atividades	73	38,02%
Branco	5	2,60%

Nulo	3	1,56%
Total Geral	192	100,00%

Fonte: Esta pesquisa

Nesse sentido, verificou-se um equilíbrio entre as respostas, sendo constatada uma maior preocupação pelo gasto total de cada órgão com 38,02% das respostas, podendo essa informação ser disponibilizada proativamente para o cidadão. Uma boa prática de prestação de contas pode ser a comparação do custo de cada unidade de um determinado órgão em comparação com o resultado produzido.

Outro ponto de forte relevância, com 32,81% das respostas, diz respeito ao custo por programa de governo, podendo esta informação ser contraposta com a qualidade do serviço prestado ou com a simples satisfação da população.

Com o intuito de verificar os outros tipos de informações que o agente do controle social tem interesse em solicitar da administração pública, foram ofertadas algumas alternativas de consulta de informações com possibilidade de marcar apenas uma das respostas. Assim, obteve-se a seguinte situação:

Tabela 5 – Tipo de informação a ser consultada.

Tipo de Informação	Respostas	%
Orçamento Público	50	27,62%
Execução Receita Pública	13	7,18%
Execução Despesa Pública	30	16,57%
Licitações	35	19,34%
Resultado dos Programas de Governo	53	29,28%
Nulo	11	-
Total Geral	192	192

Fonte: Esta pesquisa

Diante do exposto, verifica-se uma tendência a solicitar informações que tragam os resultados dos programas de governo e as referentes ao planejamento desses gastos, que estão contidas no orçamento público. Como resultado dos programas de governo, pode-se disponibilizar as metas que devem ser atingidas, como o custo para se atingir tais metas. Sendo, mais uma vez, colocados como importantes os dados relativos aos programas de governo.

Sabendo da necessidade de termos uma maior qualidade nos serviços públicos, foi questionado o que se entende por eficiência no gasto público, sendo disponibilizada apenas uma opção para marcar entre as alternativas disponibilizadas, sendo o resultado obtido conforme demonstrado abaixo:

Tabela 6 – Entendimento de eficiência.

Eficiência	Respostas	%
Cumprir o orçamento	50	26,04%
Melhorar a qualidade do serviço	99	51,56%
Gastar menos	12	6,25%
Oferecer mais serviços	25	13,02%
Branco	4	2,08%
Nulo	2	1,04%
Total Geral	192	100,00%

Fonte: Esta pesquisa

Verifica-se que, para a maioria da amostra pesquisada a percepção da eficiência no gasto público está mais ligada na melhoria da qualidade do serviço ofertado do que

propriamente com uma economia de recursos ou mesmo com uma maior oferta nos serviços. Logicamente, não são preocupações excludentes, mas existe a sinalização de que se necessita investir na qualidade dos serviços ofertados.

Nesse sentido, as informações de custos podem sinalizar quanto à boa utilização dos recursos e até mesmo quanto à necessidade de redirecionamento ou aumento do investimento. Aliando-se a informação de custos com indicadores de qualidade, pode se verificar até que ponto o investimento está sendo bem empregado.

Outro ponto interessante é quanto ao custo dos serviços públicos frente aos particulares, devendo ser comparado também o grau de oferta e a excelência no atendimento.

Por fim, quando perguntados quais as fontes de informação que mais utilizavam para manter-se informados, 162 respondentes apontaram que utilizavam a Internet, o que representou 84,38% da amostra. Nesse quesito, o participante poderia marcar mais de uma alternativa. Assim, em segundo e terceiro lugares, ficaram a televisão e os periódicos (jornais e revistas), com respectivamente 43,23% e 35,94% dos respondentes. Percebe-se, dessa forma, que permanece como meio mais adequado para a transparência ativa a Internet, devendo, dentro do possível, serem divulgadas as informações básicas e mais requisitadas neste meio de comunicação.

4 Considerações Finais

O estudo teve como objetivo, através das respostas obtidas de parte dos participantes da I CONSOCIAL, buscar evidenciar de que forma o sistema de custeio pode auxiliar no exercício do Controle Social, frente à Lei de Acesso à informação o que, por si, já se configuraria numa forma de apoiar a eficácia do novo dispositivo legal. Foram respondidos 192 questionários de uma população total de 1.500 conferencistas.

Assim, diante dos dados coletados, pode ser verificado que a Lei de Acesso à Informação goza de credibilidade perante os respondentes, acreditando-se que esse instrumento legal servirá para a melhoria dos gastos públicos. Dessa forma, verifica-se uma potencial utilização da Lei com informações que devem ajudar no controle social, por conseguinte no próprio desempenho da informação pública.

Nesse sentido, diante da ciência da obrigatoriedade de um sistema de custeio para o setor público, observa-se que existe a possibilidade da requisição de informações atreladas aos custos da administração pública, devendo ser esta uma preocupação da administração pública.

Deve ainda o sistema de custeio dar uma maior ênfase nas áreas de saúde e educação, preocupando-se de forma mais efetiva com os custos de cada unidade e dos programas de governo, devendo ser estas as áreas de maior consulta à administração pública, frente à Lei de Acesso à Informação, o que retrata, de certa forma, a maior necessidade informacional dos agentes de controle social.

Vislumbrando o melhor atendimento do cidadão, deve a administração pública buscar a transparência ativa, como forma de facilitar o acesso da informação e evitar custos maiores com as solicitações (transparência passiva). Assim, a administração, além de buscar a produção proativa das informações colocadas no parágrafo anterior, faz-se necessário disponibilizá-las na Internet, em endereço acessível e com a linguagem adequada.

Dessa forma, mostra-se adequado que as informações relativas aos custos no setor público venham a ser inseridas nos portais de todas as esferas de governo, como forma de maximizar o acesso à informação. Outra solução pode ser dada com a criação de um portal específico para as informações advindas dos sistemas de custeio, o que poderia facilitar a comparabilidade entre órgãos e entidades semelhantes.

Por fim, sinaliza a pesquisa realizada pela necessidade da mensuração da qualidade dos serviços prestados, ficando como sugestão para estudos posteriores a confrontação de

indicadores de qualidade com os custos despendidos por determinado órgão ou programa de governo do setor público.

Referências

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 mai. 2012.

_____. **Lei nº. 12.527/11, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 29 mai. 2012.

CARMO, Luis Paulo Faria; SILVA, Lino Martins. **Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ)**. Revista Uniabeu, n. 6, janeiro – abril, 2011.

CARVALHO, João Baptista da Costa; COSTA, Teresa Carmo; MACEDO, Natália. (2008). **A contabilidade analítica ou de custos no setor público administrativo**. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS. Adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembléia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948. Disponível em: <http://www.oas.org/dil/port/1948%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20Universal%20dos%20Direitos%20Humanos.pdf>. Acesso em 29 mai. 2012.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C.. **Contabilidade Gerencial**. 11 ed. Traduzido e revisado por: SANVICENTE, Antonio Zoratto. São Paulo: LTC, 2007.

International Federation of Accountants. **Perspectives on Cost Accounting for Government**. New York, 2000. Disponível em: <http://www.ifac.org/publications-resources/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>. Acesso em: 05 junho de 2012.

KLADI, Maria Clara Estevam; FERRARI, André Luiz Sant’Ana. **O Sistema de Custos do Governo Federal e o Macro Processo Orçamentário e Financeiro da Administração Pública Federal**. IV Congresso CONSAD de Gestão Pública. Brasília, 2011.

KOBER, Ralph; LEE, Janet; NG, Juliana. **Mind Your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector under Different Accounting Systems**. Financial Accountability & Management, 26(3), August 2010, 0267-4424

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. são 4 caracteres por autor, separados por vírgula. **Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2005.

LOPES, Cristiano Aguiar. **Acesso à informação pública para a melhoria da qualidade dos gastos públicos – literatura, evidências empíricas e o caso brasileiro.** Caderno de Finanças Públicas, Brasília, n.8, p. 5-40, dez. 2007. Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/cadernofinancas/CFP8/FP_n8_art1.pdf>. Acesso em: 10 de maio de 2012.

LUDER, Klaus. **National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition.** Financial Accountability & Management. Vol. 16 n°2, Maio 2000.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **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, jul-ago. Rio de Janeiro, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

RIBEIRO, José Francisco Filho; LOPES; Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. **Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública.** Disponível em <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewArticle/980>>. Acesso em: 10 de maio de 2012.

SANTOS, Luiz Alberto dos; CARDOSO, Regina Luna Santos. **Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública.** Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública. Brasília/DF, Tribunal de Contas da União, Prêmio Serzedello Corrêa. 2001.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico.** 23 Ed. Editora Cortez, 2007.

SILVA, Anderson Soares; GRACILIANO, Erivelton Araujo; SIQUEIRA, José Ricardo Maia de. **O Emprego do Custeio por Absorção na Marinha do Brasil: o Caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviços.** Pensar Contábil, Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro. set a dez, 2010.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **Controle social: reformando a administração para a sociedade.** Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública. Brasília/DF, Tribunal de Contas da União, Prêmio Serzedello Corrêa. 2001.

UPPING, P; OLIVER, J. **Accounting Change Model for the Public Sector: Adapting Lüder's Model for Developing Countries.** International Review of Business Research Papers, v. 7. n. 1. p. 364 – 380, jan. 2011.

VIVOT, A. R. **Acceso a la Información.** Avina. Buenos Aires: Dunken, 2010.