

A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional

Thiago Bernardo Borges (UFMG) - tbernardo.borges@gmail.com

Poueri do Carmo Mário (UFMG) - poueri@face.ufmg.br

Ricardo Carneiro (FJP) - ricardo.carneiro@fjp.mg.gov.br

Resumo:

As informações sobre custos no setor público são extremamente importantes para uma análise adequada de eficiência e qualidade do gasto público. Em países identificados como referência na implementação dessa metodologia tal processo correspondeu a parte de um plano de reformas mais abrangente, não focado apenas em questões técnicas. A literatura acadêmica relacionada com a teoria institucional discute justamente a necessidade de que tais transformações no cotidiano dos servidores devem envolver análises e ferramentas de ajustes das normas, valores e práticas em uso nas organizações envolvidas no processo de mudança. O governo federal brasileiro, no intuito de se adequar aos padrões internacionais de contabilidade e de possuir melhores informações para tomada de decisão quanto à alocação de recursos públicos, também se propôs a desenvolver e implantar seu próprio sistema de custo. Neste contexto, é que se insere este trabalho que procurou através da ótica institucional, e de uma comparação com o processo de implementação do sistema de custo australiano, analisar como se desenvolveu no governo federal brasileiro o mesmo processo. Assim, identificou-se diferentemente do que sugere a teoria institucional e experiência internacional, que o governo brasileiro pautou-se no prazo de implantação, em detrimento de uma mobilização institucional e cultural mais ampla.

Palavras-chave: *Nova Gestão Pública, Sistemas de Custo, Institucionalismo*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional

Resumo

As informações sobre custos no setor público são extremamente importantes para uma análise adequada de eficiência e qualidade do gasto público. Em países identificados como referência na implementação dessa metodologia tal processo correspondeu a parte de um plano de reformas mais abrangente, não focado apenas em questões técnicas. A literatura acadêmica relacionada com a teoria institucional discute justamente a necessidade de que tais transformações no cotidiano dos servidores devem envolver análises e ferramentas de ajustes das normas, valores e práticas em uso nas organizações envolvidas no processo de mudança. O governo federal brasileiro, no intuito de se adequar aos padrões internacionais de contabilidade e de possuir melhores informações para tomada de decisão quanto à alocação de recursos públicos, também se propôs a desenvolver e implantar seu próprio sistema de custo. Neste contexto, é que se insere este trabalho que procurou através da ótica institucional, e de uma comparação com o processo de implementação do sistema de custo australiano, analisar como se desenvolveu no governo federal brasileiro o mesmo processo. Assim, identificou-se diferentemente do que sugere a teoria institucional e experiência internacional, que o governo brasileiro pautou-se no prazo de implantação, em detrimento de uma mobilização institucional e cultural mais ampla.

Palavras-chave: Nova Gestão Pública – Sistemas de Custo – Institucionalismo

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 Introdução

A criação do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), em 1995, no Governo Fernando Henrique Cardoso, marca formalmente a adesão do Brasil ao movimento de reformas gerenciais designado como Nova Administração Pública (ou New Public Management). Tal movimento propugna um modelo de gestão orientada para resultados, que enfatiza a eficiência, envolvendo, dentre outras iniciativas, a descentralização dos controles gerenciais no sentido de maior autonomia, responsabilização e flexibilização de procedimentos, a introdução de mecanismos de mercado na gestão pública, uma distinção mais específica entre formulação e implementação de políticas públicas e a maior transparência na realização do gasto (REZENDE, 2002).

Essa mudança de visão sobre a gestão da coisa pública vem ancorada nas discussões que ganharam força a partir da crise que acomete as principais economias capitalistas ao longo da década de 1970. Na visão que iria se tornar hegemônica à época, os problemas defrontados pelo capitalismo são percebidos como excesso de intervencionismo estatal, num diagnóstico que desemboca no argumento de que o modelo burocrático de gestão revela-se ineficiente na administração dos recursos públicos e no atendimento das necessidades e demandas da sociedade. Em consonância com esse diagnóstico, a solução proposta, segundo Bresser-Pereira (1998, p. 39), seria a reconstrução do Estado, entendida como

[...] recuperação da poupança pública e superação da crise fiscal; redefinição das formas de intervenção no econômico e no social por meio da contratação de organizações públicas não-estatais para executar os serviços de educação, saúde, e cultura; e reforma da administração pública com a implantação de uma administração pública gerencial.

Segundo Boland e Fowler (2000), a implementação da agenda de reformas de cunho gerencialista impõe a necessidade do desenvolvimento de indicadores de desempenho. Francesco (1999) acrescenta que tais indicadores têm a finalidade de alinhar as políticas prioritárias dos governos com as demandas da sociedade. Dessa forma, o sistema de controle

da gestão muda de foco, deixando de basear-se estritamente nos processos para se concentrar nos resultados (FRANCO, 2004).

Políticas contábeis e financeiras, conforme Warren e Barnes (2003), impactam na performance organizacional do governo como um todo. Os autores argumentam que um bom desempenho econômico e organizacional depende de decisões melhores e, para que isto aconteça, deve existir um bom mecanismo para medir os resultados. Neste contexto, a contabilidade é pressionada a exercer seu papel de prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (IUDÍCIBUS; MARION, 2001).

Para Hodgkinson (1999), um indicador de desempenho fundamental é o de produtividade, definido como uma medida física expressa em uma razão entre produtos e insumos. O autor acrescenta que, presente na definição de insumo, está o conceito de custo, o qual, segundo Martins (2006), é a medida de todo o gasto relativo a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. A informação sobre os custos do setor público é tão importante que, para Alonso (1999), sua ausência representa o maior grau de ineficiência na aplicação dos recursos públicos. Rezende, Cunha e Cardoso (2010) acrescentam que as informações de custo são imprescindíveis para a apuração das relações entre recursos efetivamente utilizados, os produtos entregues à sociedade e os benefícios decorrentes dos produtos. A mensuração e controle dos custos na gestão pública, para Machado e Holanda (2010) integra uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e importância do setor público como agentes propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos e também escassos.

Assim, pautados em uma visão gerencial, entes estatais de diversos países têm procurado adotar metodologias de custeio para obter informações sobre custos das políticas e serviços públicos. É o que fez, dentre outros, a Austrália – país que constitui referência recorrente no tocante à adoção de reformas gerenciais na administração pública. Mais recentemente, o Brasil também avançou nessa direção, o que se materializou na proposição de um sistema de custos para os órgãos da administração pública federal, denominado como Sistema de Informação de Custos (SIC). No entanto, diferentemente dos casos de sucesso internacionais como pode ser inferido em Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) e Borges, Mario, Cardoso e Aquino (2010), onde as inovações no campo contábil e financeiro se inseriram em um processo mais amplo e articulado de reforma administrativa, que obteve êxito na difusão e legitimação da cultura gerencial, a iniciativa brasileira não se atrela a um planejamento de longo prazo, descurando-se de uma mobilização inclusiva da burocracia.

Como sinaliza o aporte teórico da análise institucional, a implementação do SIC, contudo, nada tem de trivial, à medida que não se esgota na mera alteração na legislação setorial. De fato, mudanças institucionais de maior envergadura, como a pretendida pelo governo brasileiro, não se coadunam, necessariamente, com as normas, valores e práticas em uso nas organizações envolvidas no processo, o que tende a dificultar e, no extremo, inviabilizar sua efetiva adoção. Indo direto ao ponto, o sucesso de tal iniciativa, que é afinada com o gerencialismo, supõe a difusão do discurso gerencialista no aparato estatal, para que o mesmo se sobreponha aos padrões já identificados pela burocracia como concepções legítimas da maneira eficaz de gestão da coisa pública. Na visão dos gestores responsáveis pelo processo de implementação (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010), a utilização do SIC, mesmo que inicialmente precária, deve funcionar como um dinamizador para a mudança cultural necessária à sua assimilação pelos órgãos da administração federal.

O artigo aborda a iniciativa de implementação do novo sistema de custo pelo governo brasileiro, examinado-a sob a ótica da teoria institucional. Trata-se de uma abordagem descritiva e dada a fase exploratória que reveste a discussão do tema no Brasil, recorre-se à

experiência australiana, antes mencionada, com o intuito de levantar pontos relevantes ao exame da questão.

Este artigo, além desta introdução, expõe pontos importantes da teoria institucional e algumas discussões acerca da estabilidade dos sistemas gerenciais como referencial teórico. Na sequência, apresenta-se o proceder metodológico, seguido da análise empírica do caso de implementação do sistema de custo do governo federal brasileiro. Por fim, tece algumas considerações acerca das perspectivas de êxito da iniciativa brasileira, destacando a importância da dimensão cultural de empreendimentos reformistas de maior envergadura.

2 Referencial Teórico

2.1 Teoria Institucional e a Contabilidade Gerencial

O contexto organizacional do corrente século é marcado por acelerados avanços nas tecnologias de informação e pela intensificação da globalização dos mercados, impulsionando a adoção de novas técnicas gerenciais, gerando mais demanda da contabilidade e maior acurácia de seus instrumentos e técnicas. Segundo Burns e Scapens (2000), os gerentes têm se valido dos sistemas contábeis e de relatórios financeiros com maior flexibilidade, utilizando estas informações juntamente com outros indicadores de desempenho, financeiros ou não. Um exemplo de adoção dessas ferramentas no setor público brasileiro é o governo de Minas Gerais, que segundo, Vilhena e Marini (2008), o planejamento estratégico do Estado foi desenvolvido com base no *Balanced Scorecard* (BSC), ferramenta de alinhamento estratégico e mensuração de desempenho desenvolvida por Kaplan e Norton.

A forma como ocorre o processo de mudança das práticas e sistemas contábeis encontra, na análise institucional, subsídios valiosos à sua interpretação.

Diferentemente da visão dos indivíduos como agentes racionais, plenamente informados e orientados para a busca de soluções ótimas, que tipifica a teoria da escolha racional, consagrada pela economia neoclássica, a análise institucional admite que os indivíduos possuam racionalidade limitada, valendo-se de regras, pressupostos e experiências para interpretar o mundo e tomarem uma decisão (NORTH, 1990). Essa perspectiva analítica pode ser encontrada na vertente interpretativa da denominada *Old Institutional Economics* (OIE), que proporciona fundamentos teóricos para a compreensão da rotina organizacional e sua institucionalização. Para a OIE, é praticamente impossível, no mundo real, um indivíduo realizar análises exaustivas para tomada de decisão, como preconizado pelo modelo interpretativo da escolha racional. Dessa forma, hábitos e rotinas revelam-se muito úteis ao encaminhamento do processo decisório.

Não existe uma definição amplamente aceita para o termo instituição. A amplitude de significados leva autores como Powell e DiMaggio (1991) a afirmarem que é mais fácil obter acordo sobre o que instituição não é do que sobre o que é. Passando ao largo da ambiguidade conceitual, para os teóricos da OIE o termo é definido, conforme Burns e Scapens (2000, p. 5), como “modo de pensar ou agir contínuo e prevalecente, o qual está intrínseco nos hábitos de um grupo ou de uma comunidade”. Os autores acrescentam que instituições podem ser consideradas como uma imposição de forma e coerência social às atividades humanas, por meio da produção e reprodução de pensamentos e ações já consolidados ou que se tornaram rotina. Já rotina é entendida como um padrão habitualmente adotado por um grupo de indivíduos. De acordo com a literatura institucional, para que uma rotina em uma organização seja estabelecida, é preciso existir um grupo de regras de comportamento, sejam elas explícitas em manuais ou não. Uma vez que a rotina foi estabelecida na organização, é o grupo que vai analisar se é viável alguma modificação na mesma.

Segundo Guerreiro et al. (2005), as rotinas dão coesão ao “sistema empresa”. Os autores sintetizam as principais características de uma instituição, na relação estabelecida com a organização, da forma apresentada no Quadro 1.

Característica	Descrição
Caráter Coletivo	As instituições são estruturadas por meio de rotinas definidas por pensamentos e hábitos formalizados e aceitos por pessoas de um determinado grupo social.
Caráter de dar significado ao comportamento organizacional	As instituições permitem aos indivíduos e grupos dentro da organização dar significado às suas atividades do dia a dia.
Caráter objetivo	As instituições definem padrões de comportamento que são esperados de um determinado grupo social.
Caráter normativo	As instituições geralmente espelham regras estabelecidas para a organização, porém isso nem sempre ocorre. Existem regras que não são aceitas pelo grupo social.
Caráter de não questionamento	Os membros do grupo aceitam a instituição de forma inquestionável.
Caráter repetitivo	A instituição implica em hábito, rotina e, portanto, em repetição de ações.
Caráter de estabilidade	O período de tempo em que perduram as instituições é bastante variável. Existem instituições que possuem uma vida curta e outras, uma vida mais longa. Porém todas têm certo período de tempo em que são prevaletentes e, durante esse período de tempo, existe estabilidade.
Caráter de orientar ações	Quanto mais ampla e profundamente uma instituição é aceita, mais provável é sua influência no sentido de direcionar ações e resistir a mudanças.

Fonte: adaptado de GUERREIRO et al. (2005).

Quadro 1 – Principais características de uma instituição

No contexto da contabilidade gerencial, e principalmente na contabilidade pública, as regras estabelecem o sistema contábil e se encontram formalizadas nos manuais de procedimento, enquanto que as rotinas são as práticas contábeis realmente em uso. Segundo Burns e Scapens (2000), existe um relacionamento entre as regras e as rotinas, mas não se pode confundir as duas, pois as práticas não necessariamente obedecem os ditames dos manuais. As práticas da contabilidade gerencial modelam e são modeladas pelas instituições, as quais governam a atividade organizacional.

Para as organizações, a contabilidade representa um “conjunto fortemente estruturado de rotinas” (GUERREIRO et al., 2005, p.100), que permite a elaboração de orçamentos, a análise de desempenho, a produção regular de relatórios etc. A contabilidade estabelece uma estrutura fundamental para que os eventos econômicos sejam apresentados e representados para os membros da organização, além de definir os direitos destes membros e informar a tomada de decisão (GUERREIRO et al., 2005).

Sob um olhar mais amplo, as práticas da contabilidade gerencial proporcionam coerência social bem como significado ao comportamento organizacional, ao garantir significados às atividades diárias dos membros da organização. Nas palavras de Guerreiro et al. (2005, p. 101)

Quando as práticas contábeis tornam-se rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisão são totalmente aceitos pelos membros da organização. A contabilidade, dessa forma, torna-se um mecanismo que dá sentido às atividades empresariais e que intervém como mediadora de potenciais conflitos dentro da organização.

Contudo, é importante destacar que a institucionalização mencionada por Guerreiro et al. (2005) pode ser dificultada por fatores como o fato de a contabilidade não ser a forma dominante de controle organizacional ou a existência de conflitos e resistências em torno da introdução de novos sistemas contábeis para controle. Assim, para qualquer ambiente, é necessário se ter em mente o relacionamento das práticas contábeis adotadas com as outras rotinas da organização.

Guerreiro et al. (2005) afirmam que, apesar da existência de um novo ferramental na contabilidade gerencial, capaz de possibilitar o desenvolvimento de indicadores mais

refinados, permitindo maior eficiência na alocação de recursos, observa-se que muitas empresas ainda estão ativamente empenhadas na introdução de sistemas contábeis considerados tradicionais. Sob a ótica institucional, tal fato ocorre porque as inovações não estão em linha com as expectativas dos indivíduos ou em conformidade com as normas sociais de comportamento aceitável na empresa.

Ainda de acordo com Guerreiro et al. (2005), a introdução de um novo modelo traz insegurança, riscos e questionamentos da competência dos indivíduos em lidar com novas variáveis, deslocando o eixo de poder. A tomada de decisão sobre eventos econômicos nas organizações, em muitos casos, segue um modelo repetitivo, o que permite uma antecipação dos resultados e, conseqüentemente, de sua avaliação. Retirar essa estabilidade obriga os indivíduos a agirem de forma diferente; assim, surge à incerteza de como serão cobrados e avaliados. Os autores argumentam que é necessária a integração de diversos fatores para que uma mudança de sistema contábil seja adequadamente institucionalizada, quais sejam: (a) que exista uma orientação normativa no sentido de implementação do novo modelo; (b) que o novo modelo seja efetivamente compreendido pelas pessoas; (c) que existam elementos facilitadores para o processo de repetição do modelo proporcionando certa estabilidade e gerando hábitos; (d) que as pessoas percebam claramente as conseqüências da implantação do modelo no plano pessoal; (e) que a implementação do novo modelo confira legitimidade para as pessoas; (f) que o novo modelo represente efetivamente como os indivíduos serão avaliados não só institucionalmente, mas também subjetivamente pelos seus pares; (g) que o novo modelo esteja sintonizado com as crenças e valores aceitos pelos membros da organização.

Em suma, o que se pode perceber, adotando-se a perspectiva analítica institucional, é que uma mudança nos padrões contábeis de uma organização não expressa uma decisão estritamente técnica. Ao contrário, tal mudança mobiliza vários recursos organizacionais de natureza institucional. Sendo mais explícito, a dimensão técnica acaba relegada em segundo plano. O impacto na rotina dos indivíduos e o convencimento da relevância da nova informação gerada são os elementos de maior relevância. A preocupação com esses aspectos pode ser percebida no encaminhamento das ações da reforma empreendida na Austrália, brevemente descritas a seguir.

2.2 Contexto e Reforma gerencial na Austrália

Com as discussões sobre o novo gerencialismo estatal ganhando força no contexto internacional a partir da década de 70, segundo Guthrie (1998), o governo central australiano deu início a uma série de reformas administrativas com o intuito de elevar a eficiência, efetividade, responsabilização e transparência das atividades públicas.

Warren e Barnes (2003) destacam que os organizadores das reformas gerenciais na administração pública compreendiam o impacto da provisão de boas informações para auxiliar os gestores na correta determinação das diretrizes organizacionais. Argumentam que tais escolhas, somadas a mecanismos de coordenação e incentivo são capazes de influenciar a performance da economia como um todo.

O Programa de Melhoramento da Gerência Financeira foi um guarda-chuva sob o qual diversas reformas foram realizadas, entre elas, destacam-se: (a) custos correntes; (b) programa gerencial e orçamentário; (c) terceirização de serviços; e (d) planejamento corporativo (PARKER; GUTHRIE, 1993).

As reformas impactaram a forma de comercialização e contratação dos órgãos públicos que passaram a utilizar uma nova gama de informações para auxiliar seus gerentes, tais como controle de custos de serviços e bens, contingenciamento de despesas, administração de ativos, avaliação de contratos e outros. Assim, com o passar do tempo o foco da administração pública australiana deslocou-se para o controle de custos e despesas,

bem como para a análise de desempenho financeiro e de resultado dos programas e entidades governamentais.

As primeiras fases da reforma exigiram que o governo constituísse um plano compreensível e atingível de objetivos estratégicos a serem alcançados. Em seguida os objetivos deveriam ser desdobrados em metas bem próximas da realidade dos funcionários públicos. Além disso, uma metodologia de incentivos foi criada para manter o alinhamento estratégico de toda a organização ao longo do tempo, juntamente com uma estrutura que permitisse o fluxo de informações qualificadas entre a base da organização e a alta gestão do governo (GUTHRIE, 1998).

De acordo com Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010, p.967):

Nova Zelândia e Austrália, que lideraram as iniciativas de adotar o orçamento de competência, o fizeram no bojo de uma ampla reforma fiscal, que agregou, às demandas da macroeconomia por responsabilidade fiscal, a adoção de um novo regime orçamentário. Nessas reformas, os órgãos públicos que cuidam da gestão das políticas e programas governamentais ganharam autonomia para gerir os recursos a elas atribuídos em troca de compromissos com o alcance de metas de resultados, que são oficialmente estabelecidas e contratadas. Esse modelo estimula a competição entre as entidades públicas e tem como referência procedimentos de gestão semelhantes aos adotados pela iniciativa privada, que pode, inclusive, assumir a gestão de serviços públicos mediante um mandato específico.

Dentro da estrutura de informação é que se encaixa a reforma financeira ocorrida na Austrália. Assim, as organizações ligadas à contabilidade - Australian Accounting Research Foundation, Australian Accounting Standards Board e Public Sector Accounting Standards Board -, em conjunto com o poder legislativo, defendiam a adoção do regime de competência para o setor privado e público. Com esse propósito, foi elaborado o documento intitulado Proposta Geral de Demonstrações Financeiras (PGDF).

Em 1994, uma norma exigiu a preparação da PGDF. No mesmo ano, o departamento de finanças do governo central propôs que essa instrução contábil fosse adotada por todo governo. A PGDF preconizava a adoção do regime de competência, devendo esse ser desenvolvido em quatro categorias essenciais, a saber: Relatórios Financeiros, Sistema de Gerenciamento Contábil, Relatório Geral do Governo e Planejamento Orçamentário baseado no regime de competência.

A introdução de novas tecnologias trouxe a necessidade de mudança da cultura organizacional, no sentido de como produzir as informações requeridas. Além disso, tornou-se importante o investimento em treinamento e desenvolvimento de novas habilidades dos funcionários (CARLIN, 2003).

O que a experiência australiana demonstra, conforme Carlin (2003), é a necessidade de um amplo debate acerca da adoção de um novo sistema contábil, a elaboração de um arcabouço legal extremamente claro, capaz de inviabilizar questões subjetivas, as quais compõem a principal crítica ao modelo, a preparação do ambiente e a mobilização da burocracia. É possível perceber também que a implementação de um sistema de custeio para o setor público não foi um movimento isolado, mas um processo conjugado a uma grande reforma contábil.

2.3 Avanços recentes da Contabilidade Pública no Brasil

A contabilidade pública brasileira ainda é orientada pela Lei Federal nº 4.320/64, normas gerais de Orçamento e de Contabilidade Pública, e se utiliza de quatro sistemas de escrituração para desempenhar o seu papel, quais sejam: Sistemas Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação.

O Sistema Orçamentário é responsável por expor o registro contábil das receitas e despesas, demonstrando o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, devendo ao final do período apresentar os resultados

comparativos entre a previsão e a execução orçamentária. O Sistema Financeiro deve explicitar os resultados de todas as operações de débitos e créditos financeiros, sendo estas compreendidas ou não na execução orçamentária. O Sistema Patrimonial deve analiticamente registrar todos os bens de caráter permanente, móveis e imóveis, caracterizando-os perfeitamente e tendo o registro dos agentes responsáveis por sua guarda e administração. Nele são também escrituradas todas as alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução. Por fim, o Sistema de Compensação recebe os registros das movimentações que representam direitos e obrigações da fazenda pública. Normalmente, tais movimentações são oriundas de contratos, convênios e ajustes.

No Brasil, atualmente, é utilizado um regime contábil denominado por modificado, internacionalmente, uma vez que recorre ao regime de caixa para a arrecadação das receitas e ao regime de competência para a realização das despesas. Do ponto de vista internacional ele é classificado como uma variação do regime de competência puro.

O regime de caixa refere-se fundamentalmente a movimentação financeira do período, ou seja, ele compreende, exclusivamente, todos os recebimentos e pagamentos efetuados no exercício, mesmo aqueles relativos a períodos contábeis anteriores (KOHAMA, 2003). O regime de competência está ligado ao fato gerador do direito ou obrigação, assim as receitas e as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real ocorrência, e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro (KOHAMA, 2003), como ocorre no regime de caixa.

A utilização do regime de competência modificado alcança todos os entes e entidades públicas no Brasil atualmente. Em um país tão grande e composto de diversos entes federados, a opção pela automação da rotina contábil é mais que justificada. Dessa forma, a partir da década de 1980 foi criado o Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI que, ancorado em um plano de contas, na conta única do tesouro nacional e na tabela de eventos, cumpre as funções de registro, banco de dados, provedor de relatórios contábeis, pagamento e controle.

A introdução do SIAFI como ferramenta de auxílio à administração financeira nas entidades públicas representou uma revolução na gestão pública brasileira. Segundo Castro e Garcia (2004), antes desse software “o governo não tinha noção dos gastos da Administração Pública, pois se administrava com base na posição do caixa do governo federal controlado em contas bancárias no Banco do Brasil”. Nesta época, dificilmente respeitava-se as determinações da lei nº 4.320/64, uma vez que ninguém conhecia o montante de recursos ou as despesas executadas pelos diversos órgãos.

O SIAFI é uma ferramenta do governo federal e de diversos Estados, desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que agrega os quatro sistemas de escrituração apresentados e tem desempenhado muito bem o seu papel, dentro do contexto da contabilidade como instrumento de registro e controle. Com ele, os gestores possuem, em tempo real, a posição consolidada das contas governamentais em suas diversas ramificações.

Outro importante avanço que ocorreu em relação às finanças públicas no Brasil remete à introdução da Lei Complementar 101 de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Desde 1995 a STN trabalha para ajustar a dívida pública nacional, tendo como premissas: metas de resultados fiscais, limites para endividamento e para gastos com pessoal e limites para investimentos. Tais premissas também representam a plataforma sobre a qual foi elaborada a LRF, que nasceu com o objetivo de estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” (NASCIMENTO; DEBUS, 2001, p.5). A LRF é um instrumento em consonância com os novos paradigmas da administração pública, caracterizada pela implementação de funções mais gerenciais e a introdução da participação popular no processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas.

As mudanças produzidas pela aplicação da LRF contribuíram para que alguns entes federados impulsionassem o movimento para saneamento das contas públicas e pudessem se preocupar com uma reestruturação mais profunda na capacidade de prestação dos serviços públicos e na promoção do bem estar social.

A partir de 2007, um novo processo de mudança passou a ser construído para a contabilidade pública brasileira. Por meio da Resolução n.º 1.103 /07 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, do qual participam, além do CFC, o Banco Central do Brasil (BCB), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Esse comitê elaborou o Plano de Ação para convergência do sistema contábil brasileiro às normas internacionais de contabilidade. No plano de ação, ficou definido que a convergência para as normas internacionais de contabilidade do setor público ocorreria a partir de 2012 para a União e 2013 para os Estados e Municípios.

Em 2008, foi editada a Portaria n. 184 pelo Ministério da Fazenda, que deu competência à STN para: a) identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas brasileiras editadas pelo CFC; b) editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do CFC, aplicadas ao setor público; e c) adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC n.º 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Já em 2009, o decreto federal 6.976, estabeleceu o Sistema de Contabilidade Federal e expressou como função deste: (a) identificar as necessidades de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; (b) editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; e (c) adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público. A adoção das normas internacionais de contabilidade tem, como ponto principal, a implementação do regime de competência puro.

Exercendo suas funções a STN com auxílio do CFC tem divulgado o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Esse documento que faz parte das ações desenvolvidas para padronizar procedimentos de consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo.

Dando início ao processo de convergências das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP aos padrões internacionais, sob a coordenação do CFC, em 2008 foram aprovadas as primeiras NBCASP que vão orientar a contabilidade aplicada ao setor público, conforme descritas no Quadro 2.

Norma	Descrição	Resolução CFC
NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	1.128/2008
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	1.129/2008
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque contábil	1.130/2008
NBC T 16.4	Transações no Setor Público	1.131/2008
NBC T 16.5	Registro Contábil	1.132/2008
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis	1.133/2008
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	1.134/2008
NBC T 16.8	Controle Interno	1.135/2008

NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão	1.136/2008
NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração dos Ativos e Passivos das Entidades do Setor Público	137/2008

Quadro 2: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Esse breve histórico demonstra que a contabilidade pública brasileira ainda possui uma legislação antiga e que a prática contábil encontra-se focada em características orçamentárias e de controle fiscal, mas que, nos últimos anos, tem aberto caminho para uma nova proposta. As mudanças que estão por vir devem provocar uma alteração do sistema contábil como um todo, fato que é defendido por acadêmicos e corroborado pela experiência australiana. Contudo, como será demonstrado, o desenvolvimento pelo governo brasileiro de um sistema de custo não faz parte de uma reforma ampla do sistema contábil e não antecipou as mudanças impostas pela legislação.

3 Metodologia

O método de pesquisa utilizado é identificado como indutivo, que nas palavras de Raupp e Beuren (2006) significa aquele que se destina a verificar e gerar enunciados sintéticos buscando generalizações teóricas. Dessa forma, parte-se da análise da implementação dos sistemas de custeio e reformas gerenciais, principalmente no Brasil e Austrália, no intuito de encontrar uma base teórica comum.

A pesquisa identifica-se como descritiva de caráter exploratório. A pesquisa descritiva tem por “objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis” (GIL, 2002), e é representada neste trabalho por descrever como se desenvolveu a implantação do sistema de custeio no Governo Federal brasileiro. O caráter exploratório da pesquisa justifica-se pelo fato de ser um tema de aplicação recente na gestão e contabilidade pública, entendendo a pesquisa exploratória como a que tem o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses (GIL, 2002).

A pesquisa teve por ferramental o estudo de caso, valendo-se também da pesquisa documental. Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 61) o estudo de caso:

Trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real (pesquisa naturalística), onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto (MARTINS, THEÓPHILO, 2007, p.61).

O documento principal que referenciou esse estudo foi o livro Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal, através dele é que se identificou a estratégia do Governo Federal para implementação do seu sistema de custos. Além desse, foi consultada a legislação brasileira e outros estudos relacionados a experiências de governos nacionais que implementaram seus sistemas, principalmente a Austrália. Demonstra-se, assim, a intenção de se estabelecer uma comparação entre os processos. Na sequência apresenta-se os resultados da análise empírica.

3. Análise Empírica

3.1 Desenvolvimento e implantação do Sistema de Custos no Governo Federal brasileiro

A reforma gerencial no Brasil, como já mencionado, teve início no primeiro governo Fernando Henrique Cardoso, com a criação do MARE e a proposição do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE). O referido documento foi importante para dar sentido às ações fragmentadas de governo nessa área, mas que, gradativamente, perdeu espaço para as ações de ajuste fiscal (ABRÚCIO, 2007).

Da mesma forma que o PDRAE perdeu força, também o movimento reformista brasileiro não se consolidou como um plano abrangente, de longo prazo e contínuo de governo, capaz de mobilizar toda a administração pública para sua implementação. Conforme

Abrúcio (2007), alguns pontos que levaram ao fracasso da proposta de reformas do governo federal foram: (a) desmantelamento do Estado e o desprestígio do serviço público pela administração central no governo Collor; (b) o histórico recente de reformas administrativas não democráticas; (c) a prevalência da equipe econômica e de seu pensamento na lógica do governo Fernando Henrique, o que acabou por subordinar o plano de reformas ao ajuste fiscal; e (d) receio do Legislativo em promover uma reforma em prol da transparência e voltado ao desempenho, pois isso diminuiria a capacidade de a classe política influenciar a gestão dos órgãos públicos.

Todos esses pontos, somados a alguns erros de diagnóstico, tal qual um conceito muito restrito de carreiras estratégicas de Estado, que acabou deixando de fora do núcleo estratégico do governo setores essenciais da União, fundamentais para que ela atue como reguladora, avaliadora e indutora, impediram que fosse desenvolvida uma agenda de forma da gestão pública de caráter transversal, capaz de estabelecer um novo paradigma administrativo no país (ABRÚCIO, 2007).

O que se percebe no Brasil, desde o enfraquecimento da iniciativa reformista consubstanciada no PDRAE, é a adoção de processos pontuais, fragmentados, promovendo inovações dispersas. As inovações ocorridas foram importantes, contudo sem uma coordenação nacional. Esse parece ser o caso do sistema de custeio do governo federal. Atualmente, como foi descrito, existe um arcabouço legal preparando a convergência da contabilidade pública nacional ao padrão internacional; contudo, o sistema de custeio desenvolvido, como será mostrado, parece não ter se antecipado a essa mudança, valendo-se do sistema contábil atual.

O SIC era gerido, até o final de 2010, pelo secretário executivo do Ministério da Fazenda, Nelson Machado, e a coordenação técnica ficava a cargo de Victor de Holanda. As principais bases teóricas do referido sistema foram as teses de doutorado desses dois gestores, a saber: “Sistema de informação de custos: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental” e “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”.

Segundo Holanda et al. (2010), o desenvolvimento do SIC estava baseado na premissa de um sistema que não levasse muito tempo para ser implantado. Dessa forma, a plataforma de dados foi definida a partir dos sistemas governamentais já existentes, o já citado SIAFI, o Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN) e o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE). Os três sistemas, contudo, não foram desenvolvidos para gerarem informações contábeis de custos. O SIAFI possui uma ótica orçamentária, apresentando dados de liquidação e pagamento, enquanto que o SIGPLAN possui as informações de execução física e o SIAPE faz a gestão administrativa e financeira da folha de pagamento. Nada novo foi criado, com os dados extraídos de tais sistemas sendo agrupados em um mesmo banco de dados para assim serem processados.

Soma-se nesse contexto, que a previsão legal para o desenvolvimento de um sistema de custos no governo federal brasileiro não é nova, não advém da recente LRF. Ao contrário, data de 1964, por meio da Lei n. 4.320, cujo art. 85 determina que “os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem [...], a determinação dos custos dos serviços industriais”. Posteriormente, em 1979, o Decreto-lei nº 200 estabeleceu que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Contudo, ficou claro, através dos relatos dos gestores anteriormente citados, que a escolha feita foi pela capacidade de execução imediata, abrindo mão do debate acadêmico acerca de um modelo conceitual de custeio a ser implementado e de uma análise da mudança na estrutura contábil que estar por vir, apesar de alguns seminários neste sentido terem sido realizados (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN, GUIMARÃES, 2010).

O modelo escolhido prevê o tratamento dos dados extraídos dos sistemas básicos por meio da realização de ajustes contábeis, o que, na visão dos gestores, permite sua transformação em “custos”. Esse modelo por ajustes utiliza apenas as informações advindas dos sistemas básicos, sem incorporar estudos sobre depreciação e avaliação patrimonial, que são componentes importantes dos custos. O órgão responsável por determinar os ajustes contábeis a serem realizados é a STN (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN, GUIMARÃES, 2010).

Os gestores argumentam que o modelo desenvolvido pode ser comparado a uma “rodoviária”, pois o sistema é amplo e abarca todos os setores da administração pública. Cabe a cada órgão a responsabilidade de aprofundar na alimentação dos dados nos sistemas básicos, melhorando assim a qualidade da informação gerada (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN, GUIMARÃES, 2010). Cabe, porém saber se usam como modelo de rodoviária uma que está dentro de uma metrópole e sem espaço para crescer/implementar suas necessidades, ou uma que utiliza uma visão logística mais avançada e distribui os pontos de atendimento entre as várias regiões da metrópole ou se se compara a uma rodoviária de uma metrópole que utiliza, em larga escala, aeroportos, sendo relegado a segundo ou terceiro plano o papel da rodoviária. Porque ao se pensar em uma estrutura que a cada dia perde seu papel por conta das mudanças sócio-econômicas pode levar a manutenção do *status quo* ou mesmo da “velha ordem institucional”.

Sob a visão da teoria institucional dificilmente o sistema se tornará uma instituição sem o desenvolvimento de mecanismos de incentivo, formais e informais. Os gestores do SIC entendem que é necessária uma mudança cultural para que o sistema seja incorporado plenamente à gestão pública nacional. Hoje, a maioria dos administradores públicos carece de uma visão clara dos benefícios que um sistema de custos no setor público pode trazer. A expectativa deles é que, se os órgãos de controle e a sociedade civil organizada passarem a verificar as informações disponibilizadas pelo sistema para cobrar ações eficientes dos gestores, acontecerá a mudança cultural esperada. Entretanto, a falta de *enforcement* por parte da alta gestão do setor público federal enfraquece a utilização do sistema e dificulta a mobilização necessária para tal mudança. Além disso, o SIC foi implementado no último ano de mandato do governo e não se verificou, nos relatos a que se teve acesso, nenhuma determinação legal que tornasse a utilização do sistema obrigatória.

	Austrália	Brasil
Escopo	Abrangente, apropriação de um Movimento de Reforma mais amplo que o escopo contábil	Pontual, devido ao enfraquecimento de uma reforma de caráter mais amplo.
Planejamento	Desenvolvimento de um planejamento abrangente considerando questões técnicas, legais e humanas no processo.	Desenvolvimento de um planejamento de implementação do sistema de custos com base no modelo anterior a alterações legais.
Mobilização	Desenvolvimento de plano amplo de capacitação e de mudança da cultura organizacional.	Capacitação dos setores envolvidos e expectativa de contaminação pelo uso.
Priorização	Qualidade	Tempo
Tecnologia da Informação	Desenvolvimento de novos sistemas tecnológicos adaptados a novo padrão.	Desenvolvimento de um novo sistema sobre os sistemas já existentes.

Quadro 3: Resumo das diferenças na estratégia de implementação do sistema de custo Austrália X Brasil

Para corroborar o argumento institucional de que é necessário outros fatores além do desenvolvimento de uma ferramenta tecnológica para o sucesso de um processo de mudança cultural se verificasse, segundo Holanda et al. (2010) nem mesmo os sistemas básicos, que são fonte para o SIC, têm sua utilização incorporada como rotina. Isso ocorre por vários motivos, sendo, um dos mais importantes, a falta de uma cultura gerencial que priorize a utilização de tais informações para controle e compensação aos indivíduos.

Como se pode perceber pela análise do Quadro 3 existe uma grande diferença entre os processos de implementação do sistema de custos do governo australiano e brasileiro, de onde são originadas as críticas apresentadas sob a ótica institucional.

4 Considerações Finais

Sob a ótica da teoria institucional pode se considerar a contabilidade gerencial uma instituição, uma vez que ela representa um conjunto de regras capazes de influenciar o comportamento das pessoas, tanto na rotina de preparação dos dados e na produção de informações aos usuários quanto na tomada de decisão. As informações contábeis gerenciais são utilizadas para controle, avaliação e compensação no setor privado e também para os governos e órgãos públicos.

A Administração Pública, de forma geral, sempre utilizou informações oriundas da contabilidade para a gestão da coisa pública. Muitas vezes, como é o caso brasileiro, essa análise possui um foco orçamentário. Contudo, a partir das reformas governamentais que tiveram início na década de 1970, foi introduzida uma nova visão e cultura no setor público, associada à Nova Gestão Pública, a qual defende ações voltadas para resultados, enfatizando a eficiência e buscando uma maior autonomia e responsabilização através da descentralização dos controles gerenciais.

Esse novo modelo de gestão é balizado pela construção de indicadores de desempenho, muitos deles originários na contabilidade, dos quais o indicador custo está entre os mais importantes. Assim, para melhor atender as demandas de indicadores os países que implementaram reformas gerenciais afinadas com a nova gestão pública também reformularam seus sistemas de contabilidade para permitir que informações como as de custos dos serviços e políticas públicas pudessem ser produzidas. Um exemplo, apresentado no artigo, é o caso australiano, onde houve a compreensão de que uma mudança dessa magnitude perpassa todos os níveis da administração pública e é preciso embasamento teórico e legal, além da aceitação institucional para que ela aconteça.

É sobre essa visão que se ancora o argumento de Diamond (2002), segundo o qual o aproveitamento de todas as vantagens de uma reforma no regime de contabilidade requer uma mudança fundamental na forma de administrar o setor público e na gestão de recursos humanos desse setor, com o intuito de fortalecer a transparência e a responsabilização. Na mesma direção, a OECD (1993, p.13) argumenta que

A introdução do regime de competência implica na adoção de substanciais investimentos em sistemas de informações gerenciais com o objetivo de dar suporte na elaboração dos orçamentos e na melhoria das práticas administrativas. Ela requer uma mudança cultural nas instituições através do entendimento e aceitação de como utilizar as informações adicionais e os potenciais benefícios que podem ser produzidos, com o comprometimento com a mudança.

É pertinente ampliar a discussão do ambiente organizacional neste ponto, pois diante de mudanças tão significativas fica subentendido que condições mínimas de desenvolvimento humano são exigidas. Para Diamond (2002), a mudança ambiental mais profunda e revolucionária seria a adaptação das políticas de pessoal do setor público. Dessa forma, novas regras de mobilidade e remuneração deverão ser adotadas para criar incentivos ao trabalho eficiente. Os órgãos serão cobrados por seus produtos e resultados, o que conseqüentemente será transferido para os colaboradores. Assim, esses últimos precisam de motivação e conhecimento claro de como seu trabalho impactará no resultado de todo o governo.

Tal fato, em consonância com a literatura, acaba por despertar debates sobre a relevância da adoção de reformas amplas, buscando não apenas alterações focadas, mas reformas transversais que levem em conta questões ambientais, de recursos humanos e legais.

A reforma da administração pública brasileira no nível federal não amadureceu o suficiente para adquirir um caráter contínuo e transversal, acontecendo pontualmente em órgãos dispersos. Ao longo dos últimos 15 anos, várias iniciativas têm surgindo, esbarrando sempre em questões estruturais, tal qual resistência do sistema político, uma mudança cultural contra o patrimonialismo e a necessidade uma visão integrada e de longo prazo da gestão pública que mobilize as ações dos servidores públicos (ABRUCIO, 2007).

O SIC se enquadra nesse contexto, constituindo uma ferramenta que se propõe a cumprir um papel dinamizador para a mudança cultural esperada. A proposta é de um sistema que permita a todos os órgãos da administração pública federal produzirem, para seus gestores e para sociedade, informações referentes aos custos de seus projetos, serviços e políticas públicas. Assim, sua utilização faria (espera-se) com que a população fiscalizasse o governo através dos relatórios disponíveis, o que obrigaria os servidores a serem mais criteriosos na entrada dos dados no sistema. Contudo, o SIC teve, como premissa básica, o tempo necessário para sua implantação, negligenciando o processo de convergência as normas internacionais de contabilidade do setor público que o país iniciará em 2012 e o debate acerca do método de custeio mais adequado a ser aplicado na administração pública.

Além disso, o processo de implantação, sob uma ótica institucionalista, carece de uma ação mais efusiva e contundente da alta administração do governo federal, de um modelo legal e de ações de conscientização nos demais níveis da hierarquia governamental.

O que se propôs a este artigo é uma discussão sobre institucionalismo e as mudanças na contabilidade gerencial, tentando contextualizar as ações do governo brasileiro contrapondo-as a experiência internacional. Cabe ressaltar que a implementação do SIC é muito recente e necessita de avaliações, após um período de maturação, para confrontar os acontecimentos com os pressupostos da teoria institucional. Abre-se espaço também para estudos de como a alteração dos padrões contábeis do setor público podem contribuir para a mudança cultural necessária para uma visão mais eficiente da gestão pública.

Referências

- ABRÚCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na Administração Pública**. Cadernos ENAP, Brasília, n10, 1997.
- ABRÚCIO, Fernando Luiz. **Trajatória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas**. Revista de Administração Pública, Edição Especial Comemorativa, p. 67-86, Rio de Janeiro, 2007.
- ALONSO, Marcos. **Custos no Serviço Público**. Revista do Serviço Público – Ano 50, Número 1. Brasília: ENAP, 1999.
- BOLAND, Tony; FOWLER, Alan; **A systems perspective of performance management in public sector organisations**. The International Journal of Public Sector Management. Vol.13, n5, UK. 2000.
- BORGES, Thiago B.; MARIO; Pueri C.; CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos B. **Desmistificação do regime contábil de competência**. Revista de Administração Pública. vol.44, n4. P.877-901 Rio de Janeiro: Editora Fundação Getulio Vargas, 2010.
- BRASIL. Decreto-Lei no 200, de 25 de fevereiro de 1967. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967.
- _____. Decreto no 6.976, de 7 de outubro de 2009. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 outubro 2009.
- _____. Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 maio 2000.

_____.Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicado ao setor público. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads>>. Acesso em: 09 abr. 2011.

_____.Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria n. 184 de 2008. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads>>. Acesso em: 09 abr. 2011.

BRESSER-PEREIRA, Luis Carlos; SPINK, Peter Kevin (Org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getulio Vargas, 1998.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. **Conceptualizing management accounting change: an institutional framework**. Management Accounting Research, vol. 11, p. 3-25, 2000.

CARLIN, Diego de Oliveira. **Considerações sobre o processo de convergência na contabilidade pública brasileira**. Revista CRCRS, n8, 2008.

CASTRO, Domingos P. De. GARCIA, Leice M. **Contabilidade Pública no Governo Federal** – São Paulo: Editora Atlas, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008.

DIAMOND, Jack. Performance Budgeting: Is accrual accounting required? **IMF Working Paper**, December 2002. Fiscal Affairs Department. Disponível em: <www.blackwellpublishing.com> acesso: outubro, 2008.

DUARTE, Cláudia Martins. **Sistema de custo para a Administração Pública: ferramenta no processo de tomada de decisão – uma proposta para a SEPLAG/MG**. 2007. 140f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Belo Horizonte.

FRANCESCO, Michael Di. **Measuring performance in policy advice output**. The International Journal of Public Sector Management. Vol.11, n6, UK:MCB University Press, 1999.

FRANCO, Raquel Andréia. **Planejamento Público no Estado de Minas Gerais: uma trajetória no Estado de Minas Gerais**. 2004. Monografia (Graduação em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Belo Horizonte, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; LOPES, Alexandro Broedel; PERREIRA, Carlos Alberto. O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional. o&s. Vol.12, n35, outubro/dezembro, 2005.

GUTHERIE, James. Application of accrual accounting in the australian public sector: Rhetoric or Reality? **Financial Accountability e Management**, v14, n1, Feb. 1998, p.1-19.

HODGKINSON, Ann. **Productivity measurement and enterprise bargaining – the local government perspective**. The International Journal of Public Sector Management. Vol.12, n6, UK. 1999.

HOLANDA, Victor Branco de. 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.

IFAC (International Federation of Accountants). **Government Financial Reporting: Accounting Issues and practices**. 2000, Study 11. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>

Acesso em: Setembro 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Dicionário de Termos de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

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, vol.44, n4, Rio de Janeiro. 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto; THEOPHILO, Carlos. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

NASCIMENTO, Edson R.; DEBUS, Ilvo. **Entendendo a lei de responsabilidade fiscal**. Brasília, 2001. Disponível em: <www.spadm.com.br/download/arquivos/entendendoalei.pdf> acesso: Maio, 2009

NORTH, Douglass C. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**. Cambridge University Press, 1990

ONU (Organização das Nações Unidas). **Manual de contabilidade do governo: subdireção fiscal e financeira**. <<http://www.un.org>> Acesso em: 10 abril 2009

OECD (Organização para o desenvolvimento e cooperação económica). **Accounting for what? The value of accrual accounting to the public sector**. OECD, Paris. 1993.

PARKER, Lee D., GUTHRIE, James. The Austrian public sector in the 1990's: New accountability regimes in motion. **Journal of international accounting, auditing and taxation**, v.2. n.1. p.57-59. 1993.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W.W. **The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields**. *American Sociological Review*, n. 48, p. 147-160, 1983.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VILHENA, Renata; MARINI; Caio. **Os Acordos de Resultados de 2ª etapa: alinhando a SEPLAG com a segunda geração do Choque de Gestão em Minas Gerais**. Congresso: I Congresso CONSAD, Brasília, 2008.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; Bevilacqua, Roberto. **Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. Revista de Administração Pública. vol.44, n4. P.959-992 Rio de Janeiro: Editora Fundação Getulio Vargas, 2010.

REZENDE, Flávio da Cunha. As reformas e as transformações no papel do Estado: o Brasil em perspectiva comparada. In: ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. (Org.). **O Estado em uma era de reformas: os anos FHC**. Belo Horizonte. Brasília: MP, SEGES, 2002. Parte 1, p.163-207.

WARREN, Ken; BARNES, Cheryl. The impact of GAAP on fiscal decision making: A review of twelve years' experience with accrual and output-based budgets in new zealand. **OECD Journal on Budgeting**, v3, n4, 2003, p. 7-40. Disponível em: <www.blackwellpublishing.com> acesso: outubro, 2010.