

# **A importância dos sistemas de custos para atingir a transparência no setor público**

**Luzia Zorzal** (UFES) - l.zorzal@terra.com.br

**Janyluce Rezende Gama** (STN) - janyluce@yahoo.com.br

**Georgete Medleg Rodrigues** (UNB) - medleg.georgete@gmail.com

## **Resumo:**

*Estudos sobre custos são familiares às empresas privadas, mas no setor público, particularmente no Brasil, são bem menos frequentes, uma vez que se tornou notório somente a partir da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.366/2011. Entre as diversas formas para os stakeholders se apropriarem das informações e adquirirem conhecimento, o acesso à informação pública é uma delas. Mas para a informação se transformar em conhecimento e possibilitar que os stakeholders possam agir com racionalidade para tomar suas decisões é necessário que as informações recebam tratamento adequado. O artigo verifica a contribuição da informação de custos no contexto da transparência das contas públicas, por meio da análise do aspecto qualitativo da informação com relação às características confiabilidade, compreensibilidade, relevância e comparabilidade. Por meio de pesquisa bibliográfica, foram identificados os aspectos qualitativos para evidenciação das informações de custos recomendados para a Administração Pública objetivando gerar informações confiáveis, uma das exigências da transparência.*

**Palavras-chave:** *Sistemas de custos. Transparência. Setor Público.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **A importância dos sistemas de custos para atingir a transparência no setor público**

### **Resumo**

Estudos sobre custos são familiares às empresas privadas, mas no setor público, particularmente no Brasil, são bem menos frequentes, uma vez que se tornou notório somente a partir da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.366/2011. Entre as diversas formas para os *stakeholders* se apropriarem das informações e adquirirem conhecimento, o acesso à informação pública é uma delas. Mas para a informação se transformar em conhecimento e possibilitar que os *stakeholders* possam agir com racionalidade para tomar suas decisões é necessário que as informações recebam tratamento adequado. O artigo verifica a contribuição da informação de custos no contexto da transparência das contas públicas, por meio da análise do aspecto qualitativo da informação com relação às características confiabilidade, compreensibilidade, relevância e comparabilidade. Por meio de pesquisa bibliográfica, foram identificados os aspectos qualitativos para evidenciação das informações de custos recomendados para a Administração Pública objetivando gerar informações confiáveis, uma das exigências da transparência.

Palavras-chave: Sistemas de custos. Transparência. Setor Público.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

### **1 Introdução**

Na administração pública, as organizações são alvo de constantes pressões tanto de usuários internos quanto externos. A sociedade está cada vez mais consciente de seus direitos e exige maior participação na aplicação dos recursos públicos por meio de políticas públicas bem definidas. Para isso, o gestor público, progressivamente, necessita de mais instrumentos de apoio para a tomada de decisão. Um desses instrumentos é a informação de custos dos serviços e bens públicos.

Segundo Clemente e Souza (2004), nas últimas décadas os avanços tecnológicos na área da informação superaram até mesmo as previsões consideradas pouco verossímeis e a sociedade atual é frequentemente referida como a sociedade da informação e do conhecimento. Esta sociedade exige do poder público, mais transparência nas suas decisões, e, por este motivo, os custos dos serviços e bens públicos passaram a receber mais atenção dos gestores públicos e governantes.

O propósito de oferecer melhores resultados à sociedade, por meio de serviços públicos com padrões de qualidade que satisfaçam às suas expectativas e necessidades, recorrendo a novos instrumentos de apoio à tomada de decisão, não é recente. O destaque da evolução da trajetória das mudanças no desenvolvimento das melhorias da gestão pública brasileira, a partir do fortalecimento dos movimentos voltados à reforma gerencial do Estado, ocorreu na década de 1990 (FERNANDES, 2011).

Na ótica de Martinez e Alves Filho (2011 apud Dunleavy et al. 2006) os sistemas de informação da área pública são complexos por natureza, devido ao seu escopo corporativo e de interdependência com diversos subsistemas operacionais da entidade.

Para Machado e Holanda (2010) os gestores públicos necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas

públicas. Desse modo, é necessário um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade, assim como permitir estabelecer comparações com outras unidades organizacionais diferentes.

Como muitos podem pensar, a apuração de informações de custos no setor público (SP) não surgiu na legislação brasileira em 2008, com a norma técnica do CFC, NBC T 16.2 aprovada pela Resolução CFC nº 1.129/2008 (CFC, 2012) criando o Subsistema de Informações de Custos (SIC) no SP, nem mesmo pela NBC T 16.11 aprovada pela Resolução CFC nº 1.366/2011 (CFC, 2012) definindo as características deste novo subsistema, com a denominação de Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

De fato, desde os anos 1960, vários dispositivos legais já determinavam a apuração de custos no SP como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Desde 1964, a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) previa em seus artigos 85 e 99 a determinação dos custos na administração pública, porém somente para serviços públicos industriais.

Logo após, em 1967, o Decreto-Lei nº 200 (BRASIL, 1967) estabelecia a apuração dos custos abrangendo todos os tipos de serviços dispondo em seu art. 79 que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

O reforço a esse aparato legal na implantação de um sistema de custos para as entidades públicas ocorre em 2000, com a Lei Complementar (LC) nº 101/2000 (BRASIL, 2000), a denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que também exigiu a implantação de sistema de custos para garantir a eficiência e transparência. A LRF estabelece em seu parágrafo 3º art. 50 que a “A Administração Pública manterá sistemas de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Não obstante as determinações legais ora citadas, o fato é que o SP, até 2010, seja no âmbito do Executivo, Legislativo ou Judiciário não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos e a explicação para isso talvez seja a falta de atuação da fiscalização no setor, seja uma das causas. Porém, como afirmam Machado e Holanda (2010), o fato é que não havia nem sistema, nem metodologia adequada capazes de serem aplicados sistemática e uniformemente para toda a Administração Pública Federal (APF).

A informação de custos no SP tem como objetivo a melhoria da transparência e controle social. A NBC T 16.11 (CFC, 2012), item 21, determina que o processo de implantação do SICSP deva levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.

Além disso, na geração de informação de custo, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência (CFC, 2012). A obrigação do registro dos fatos contábeis por competência surgiu no SP devido ao processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais, que também objetivam a melhoria dos critérios de transparência e controle social (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

Na concepção de Machado e Holanda (2010) a geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência. Enquanto o SP não adotar na sua plenitude o regime de competência serão necessários que ocorram ajustes contábeis no desenvolvimento dos sistemas de custos, fazendo a ponte entre a informação orçamentária e patrimonial.

Porém, apesar de todo aparato legal, o desenvolvimento dos sistemas de custos do SP é um processo recente assim como a adoção do regime de competência. Por esse motivo, é necessário que as características qualitativas (CQs) da informação contábil estejam presentes de forma efetiva no desenvolvimento desses sistemas para que as informações geradas não sejam incompletas ou inconsistentes, o que afetaria a transparência e a utilidade dessas informações.

No SP essas CQs da informação contábil impactam diretamente na eficácia e eficiência da transparência das contas públicas, que é instrumento de controle social. Se as informações constantes das contas públicas não forem confiáveis, íntegras, compreensíveis e comparáveis, não poderão ser utilizadas como instrumento de transparência, planejamento e controle social (GONÇALVES et al., 2010).

Söthe, Dill e Dresel (2010) reforçam esse argumento, ao afirmarem que assegurar a transparência por meio da prestação de contas vai além do simples procedimento da publicação, mas implica em divulgá-la de forma adequada, para que a informação possa ser útil, além de acessível.

Nesse contexto, este artigo tem como objetivo verificar a contribuição da informação de custos no contexto da transparência das contas públicas, por meio da análise do aspecto qualitativo da informação com relação às características confiabilidade, compreensibilidade, relevância e comparabilidade.

Para tanto, o estudo utilizou-se da pesquisa bibliográfica, da análise de conteúdo (BARDIN, 2004), e da interdisciplinaridade (SARACEVIC, 1991, 1995) com a Ciência da Informação (CI) para identificar os aspectos qualitativos para evidenciar as informações de custos recomendados para a Administração Pública objetivando gerar informações confiáveis, uma das exigências da transparência. O foco da pesquisa recaiu sobre os dispositivos que regulamentam a evidenciar as informações contábeis e de custos, elaborados por instituições internacionais e brasileiras, cobrindo a legislação vigente. O tratamento e análise dos dados foram feitos por meio de um quadro onde foram sintetizadas as características das informações contábeis focadas no SP e as da área da CI.

## **2 Transparência e *accountability* no SP brasileiro**

A busca pela modernização da gestão pública brasileira, que antecede as ações por mais transparência nas contas públicas, teve início com o Projeto de Reforma do Estado no governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, iniciado em 1995. Ele promoveu uma reforma ministerial e criou por meio de Medida Provisória o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado com a finalidade de formular políticas e diretrizes para a reforma do Estado (JARDIM, 1999).

As iniciativas de reforma e modernização do SP se intensificaram não apenas como consequência da crise fiscal dos anos 1980, mas também como resultado do esgotamento do modelo de gestão burocrática e do modo de intervenção estatal. O movimento também conhecido por *New Public Management* (NPM) teve como objetivo a busca da excelência e a orientação dos serviços ao cidadão. Esse movimento baseou-se em princípios gerenciais voltados para resultados, eficiência, governança e orientação da gestão pública para práticas de mercado (DINIZ et al., 2009).

Visando a colaborar com o processo de melhoria da gestão pública e das informações contábeis governamentais, o CFC, como conselho profissional de classe, e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como representante do governo iniciaram o processo de convergência das normas contábeis do SP aos padrões internacionais. O modelo internacional adotado pelo governo federal brasileiro tornou-se obrigatório para todos os demais entes públicos da federação, ou seja, não apenas para a União, mas também para os estados e municípios (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

A internacionalização das normas contábeis do SP prioriza o regime de competência e busca mais transparência e qualidade nas informações contábeis governamentais em nível mundial. A melhora na qualidade das informações contábeis governamentais, gerada com a adoção do regime de competência, atinge todos os *stakeholders* da administração pública. Para Chan (2010) a contabilidade sob o regime de competência é compatível com a teoria

contratual do governo, cujos ativos do governo provêm das contribuições voluntárias e involuntárias dos *stakeholders*.

A promoção da prestação de contas por meio de mais transparência, que alguns denominam *full disclosure*, é um objetivo explícito das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS ou Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – NICSP). Em particular, essas normas enfatizam a *accountability* do governo perante os seus cidadãos, eleitores, representantes e o público em geral (CHAN, 2010).

Sobre o *full disclosure* verifica-se que essa tendência tende a se concretizar uma vez que em 2 de agosto de 2010, foi criado o *International Integrated Reporting Council* (IIRC ou Conselho Internacional para Relato Integrado) com a missão de criar uma estrutura globalmente aceita de contabilidade para a sustentabilidade, cunhada de Relato Integrado. Relato integrado é definido como “um documento conciso sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma organização, no contexto de seu ambiente externo, levam à geração de valor em curto, médio e longo prazo.” (INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL, 2013, p. 7, tradução nossa).

Com relação à *accountability*, Schedler (1999) afirma que é um termo da moda e expressa uma preocupação contínua de controles e de supervisão, para vigilância e restrições institucionais sobre o exercício do poder e o define como “a capacidade de assegurar que os gestores públicos sejam responsáveis por suas ações”. Dessa forma, a transparência torna-se imprescindível para que as instituições públicas entreguem eficaz *accountability*.

### 3 Sistemas de informação de custos no SP

Os Sistemas de Informação governamentais no cenário brasileiro abrangem as esferas federais, estaduais e municipais, cada qual com características e necessidades específicas que levam seus gestores a buscarem alternativas diferentes na busca pela melhoria dos sistemas como instrumento de gestão para apoio à tomada de decisões.

Recentemente, o Governo Federal alterou a legislação contábil no SP e aprovou um novo arcabouço legal, em convergência com padrões internacionais, que obrigou todas as entidades públicas brasileiras a implementar um novo sistema de informação contábil. Esse fato promete mudar a cultura organizacional dos gestores públicos que possuem visão puramente orçamentária, e não patrimonial, quando o assunto é tomada de decisão (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

O SICSP faz parte de um conjunto de subsistemas de informações contábeis que geram um sistema maior que é a contabilidade governamental. Segundo Silva (2007) são muitas as definições de sistemas de informações contábeis, mas a que melhor se adapta aos propósitos da administração pública deve conter os seguintes atributos:

- medir o impacto das decisões antes e depois de estas últimas serem tomadas (controle prévio e subsequente);
- medir o ambiente no momento próprio da ocorrência dos fatos (controle concomitante); e
- relacionar o tempo padrão para o desenvolvimento das tarefas com o tempo real para identificar os gargalos nos estágios da receita e da despesa orçamentária.

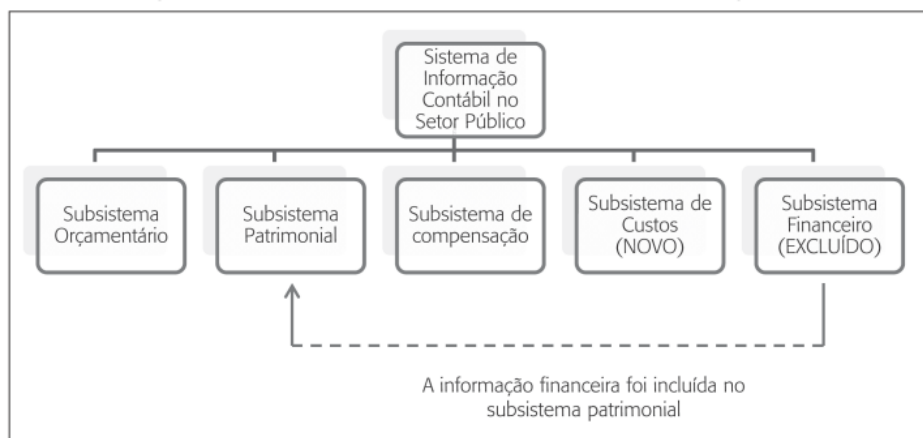
O sistema de informação contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social (CFC, 2012).

Dessa forma, objetivando abranger todas as áreas da informação contábil no SP, a contabilidade governamental está estruturada em subsistemas de informação com funções bem definidas, sendo eles: orçamentário, patrimonial, custos e compensação. Em 2009, visando à convergência das normas contábeis aos padrões internacionais, o subsistema financeiro foi excluído por força da Resolução CFC nº 1.268/2009 que alterou a Resolução

CFC nº 1.129/2008 (CFC, 2012), porém a informação financeira passou a ser controlada no subsistema patrimonial. Isso facilitou a identificação das informações de natureza patrimonial, que é o foco das normas internacionais.

A representação do sistema de informação contábil e seus subsistemas, entre eles o de custos, foram apresentados por Gama, Duque e Almeida (2014), como ilustra a Figura 1:

Figura 1 – Representação dos sistemas de informação contábeis no SP



Fonte: Gama; Duque; Almeida (2014, p.188).

Com a criação do subsistema de custos no arcabouço teórico da contabilidade governamental, a partir da Resolução CFC nº 1.129/2008 (CFC, 2012), foi dado mais um passo rumo ao cumprimento da legislação brasileira, que previa um sistema de custos no SP, desde a Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964). Entretanto, deve-se ressaltar que o governo federal já estudava desde meados de 2005, uma ferramenta gerencial de custos utilizando-se da extração de dados dos sistemas de informação estruturantes da APF para a geração de informações.

Monteiro et al. (2010) afirmam que os esforços para que se chegasse à primeira versão do sistema de custos do governo federal foram muitos, podendo destacar o trabalho da Comissão Interministerial em meados de 2005, criada como resposta organizacional ao Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU), que determinou que fossem adotadas providências para que a APF pudesse dispor com maior brevidade possível de um sistema de custos. Um subsistema de informação de custos concebido para toda a APF para os três poderes deve garantir o atributo da comparabilidade, mas deve também permitir a possibilidade de detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários (MACHADO; HOLANDA, 2010).

#### 4 Análise dos atributos da informação de custos no SP

Apesar das atuais informações contábeis terem como objetivo subsidiar os gerentes, no aprimoramento da eficiência e eficácia de suas operações, como a dinâmica dos custos frequentemente não é bem retratada, as informações fornecidas pelos atuais sistemas de gestão, são, na melhor das hipóteses, incompletas (WERNKE, BORNIA, 2001).

Na administração pública não é diferente. A qualidade das informações de custos retratadas nos sistemas de informações contábeis também precisa ser aprimorada, ou mesmo, em alguns casos, implantada. Porém, por se tratar de um processo recente, o desenvolvimento de sistemas de custos no SP precisa estar atento às CQs da informação a ser gerada, evitando assim, informações incompletas e desnecessárias.

A história das CQs da informação contábil data de 1974 quando foi produzido um memorando para discussão a respeito do trabalho do grupo de estudos sobre os objetivos das demonstrações financeiras, também conhecido como Comissão Trueblood, por causa do nome do seu presidente. Foram discutidos, na ocasião, os objetivos da contabilidade, as CQs da informação contábil e os conceitos fundamentais da contabilidade (HENDRIKSEN, VAN BREDA; 1999).

Em maio de 1980, as CQs da informação contábil foram definidas pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB ou Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira) por meio do *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC ou Pronunciamento de Contabilidade Financeira) nº 2. Segundo esse pronunciamento as CQs da informação contábil podem ser entendidas como “[...] atributos de informações contábeis que tendem a ampliar sua utilidade” (HENDRIKSEN, VAN BREDA, 1999, p. 90).

Em setembro de 2010, o FASB com a colaboração do *International Accounting Standards Board* (IASB ou Conselho Internacional de Normas Contábeis) elaborou o SFAC nº 8 – *Conceptual Framework for Financial Reporting* (Estrutura Conceitual de informações financeiras) que substituiu o SFAC nº 2 e apresentou a seguinte perspectiva acerca da utilidade da informação financeira e suas CQs: “Se a informação financeira é para ser útil, ela deve ser relevante e representar com fidedignidade o que ela pretende representar. A utilidade da informação financeira é ampliada se for comparável, verificável, tempestiva e compreensível” (FASB, 2010, p. 16, tradução nossa).

As CQs fundamentais, apontadas pelo FASB são **relevância** e **representação fidedigna**. Na versão de 2010 foi utilizada a expressão representação fidedigna (*faithful representation*) em substituição ao termo confiabilidade (*reliability*), usado na versão anterior (1980). Nessa última versão foram sugeridas também as seguintes CQs da informação financeira: transparência; alta qualidade; consistência interna; apresentação justa, verdadeira e apropriada e, credibilidade. No entanto, para o FASB (2010), essas características da qualidade, são palavras diferentes para descrever a informação que tem as CQs de **relevante** e **fidedigna** realçada por comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

No SP, a *International Federation of Accountants* (IFAC ou Federação Internacional de Contadores) (2010), por meio da IPSAS 1, apresenta as quatro principais CQs: **compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade**. A definição de cada característica está apresentada no Quadro 1:

Quadro 1 – Características qualitativas da informação contábil do SP segundo a IPSAS 1

Características	Definição segundo a IPSAS 1
Compreensibilidade	A informação é compreensível quando se espera que os usuários entendam razoavelmente o seu significado. Para este fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável a respeito das atividades da entidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência.
Relevância	A informação é relevante para os usuários quando ela pode ajudá-los a avaliar eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores. Para ser relevante, a informação também deve ser oportuna (tempestiva).
Confiabilidade	Informação confiável é aquela livre de erros materiais e vieses e na qual os usuários podem confiar como uma representação fiel do que se pretende representar ou do que razoavelmente espera-se que represente.
Comparabilidade	A informação das demonstrações contábeis é comparável quando os usuários podem identificar similaridades e diferenças entre aquela informação e informações de outras demonstrações. A comparabilidade se aplica a: comparação de demonstrações contábeis de entidades diferentes; e comparação de demonstrações contábeis da mesma entidade ao longo de períodos de tempo.

Fonte: Elaborado pelos autores, com base no Apêndice A da IPSAS 1 (IFAC, 2010, p. 79-81).

Por sua vez, o CFC em observância aos princípios e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), por meio da Resolução nº 1.132/2008 estabeleceu as características do registro e da informação contábil e com a Resolução CFC nº 1.366/2011 definiu as CQs para as informações de custos, ambas apresentadas no Quadro 2.

**Quadro 2** – Características da informação contábil e de custos no SP, segundo o CFC.

<b>Características</b>	<b>Definição segundo as Resoluções CFC nºs 1.132/2008 e 1.366/2011</b>
Relevância	Entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros. As informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.
Fidedignidade	Referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal. Os registros e as informações devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.
Compreensibilidade	As informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários.
Tempestividade	Os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários. Qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão.
Comparabilidade	Os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades. Entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares.
Verificabilidade	Os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.
Confiabilidade	As informações contábeis devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.
Imparcialidade	As informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.
Integridade	Os registros contábeis e as informações devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.
Objetividade	O registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis pré-estabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.
Utilidade	Os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários. Deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva.
Visibilidade	Os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público. Deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos.
Especificidade	Informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários.
Granularidade	Sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nas Resoluções CFC nºs 1.132/2008 e 1.366/2011 (CFC, 2012).

Buscando-se extrair maior clareza e densidade analítica dos diversos atributos e características estabelecidos pelas entidades contábeis para o registro, mensuração e



evidenciação das informações contábeis, elaborou-se o Quadro 3, que visa a sintetizar essas características, com foco nas instituições públicas brasileiras.

As características que não apresentaram similaridade literal foram inseridas no Quadro 3, entre parênteses, buscando-se a equivalência por meio da análise de conteúdo (BARDIN, 2004), com base nos termos presentes nas suas próprias definições. Esse mesmo critério foi utilizado para elaboração do Quadro 4.

Com efeito, o Quadro 3 apresenta as características elencadas pela IFAC e pelo CFC, tanto para as informações contábeis quanto para as informações de custos.

Quadro 3 – Características qualitativas das informações contábeis e de custos no setor público.

IFAC (2010)	Resolução CFC nº	
	1.132/2008	1.366/2011
Compreensibilidade	Compreensibilidade	(Adaptabilidade)
Relevância		Relevância
Confiabilidade	Confiabilidade	
Comparabilidade	Comparabilidade	Comparabilidade
	Fidedignidade	Fidedignidade
	Imparcialidade	
	Integridade	
	Objetividade	
	Representatividade	
	Tempestividade	(Oportunidade)
	Uniformidade	
	Utilidade	Utilidade
	Verificabilidade	
	Visibilidade	(Valor Social)
		Especificidade
		Granularidade

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na IFAC (2010) e CFC (2012).

Uma das análises do quadro mostra que a maioria das características estabelecidas na Resolução CFC nº 1.366/2011, que dispõe acerca do SICSP, já estava presente na Resolução CFC nº 1.132/2008. Apenas as características *especificidade e granularidade* são novidades. Mas o fato de estarem presentes na Resolução de 2008, não significa que elas estavam sendo atendidas. A ausência das informações de custos prejudica grande parte das características da informação contábil, e, recorrendo-se às definições de cada característica, pode-se afirmar que praticamente todas são afetadas pela ausência das informações de custos.

Com a finalidade de intercâmbio e enriquecimento com outras áreas do conhecimento buscou-se comparar as características elencadas no Quadro 3 com as CQs da informação segundo a Ciência da Informação (CI).

## 5 Comparativo entre as características qualitativas da informação na CC e na CI

A justificativa para a escolha da CI como parâmetro é que ambas – Ciências Contábeis e Ciência da Informação - têm a informação como elemento fundamental. A CI dedica-se “à investigação científica e prática profissional, que trata dos problemas de efetiva comunicação de conhecimentos e de seus registros entre seres humanos, no contexto de usos e necessidades social, institucional e/ou individual de informação” (SARACEVIC, 1991, p. 5, tradução nossa). Esse autor ressalta o caráter interdisciplinar da CI, a conexão com a tecnologia da informação e a participação ativa e deliberada da CI na evolução da sociedade da informação, juntamente com outras áreas. Em outro texto, de 1995, esse mesmo autor dentre outras abordagens, destaca novamente a natureza interdisciplinar da CI. Na mesma direção, Borko

(1968) também apresenta sua definição para a CI e explicita que é uma ciência interdisciplinar derivada e relacionada de campos como: matemática, pesquisa operacional, comunicações, biblioteconomia, gestão e outras áreas similares. Ele destaca ainda que a CI

[...] investiga as propriedades e o comportamento da informação, as forças que governam seu fluxo, e os meios de processá-la para otimizar sua acessibilidade e usabilidade. Ela está envolvida com o corpo de conhecimentos relativos à origem, coleta, organização, estocagem, recuperação, interpretação, transmissão, transformação e utilização da informação (BORKO, 1968, p. 3, tradução nossa).

Outro motivo da escolha da CI é que “[...] o problema de transmitir conhecimento para aqueles que dele necessitam é uma responsabilidade social, e essa responsabilidade social parece ser a verdadeira origem da *ciência da informação*” (WERSIG; NEVELLING, 1975, p. 28, grifo do autor, tradução nossa).

O termo informação como um possível objeto da CI, como salientado por Wersig e Nevelling (1975) é um dos casos mais extremos de polissemia na comunicação técnica de informação e documentação e eles destacam a ambiguidade do termo informação como sua maior dificuldade. Sugerem que ao se utilizar o termo informação deve-se deixar claro seu significado.

Ademais, nos estudos de Valente e Fujino (2012) foram constatadas similaridades e também diferenças entre as CQs nas duas áreas de conhecimento.

Calcada na abrangente revisão de literatura de Valente e Fujino (2012) acerca das CQs da informação na CI, elaborou-se o Quadro 4, com o objetivo de comparar as características qualitativas da informação nas Ciências Contábeis e na Ciência da Informação.

Quadro 4 – Comparativo entre as CQs da informação nas Ciências Contábeis e na Ciência da Informação

Ciências Contábeis		Ciência da Informação	
IFAC (2010)	Resolução CFC nº		VALENTE e FUJINO (2012)
	1.132/2008	1.366/2011	
Compreensibilidade	Compreensibilidade	(Adaptabilidade)	(Interpretabilidade/Facilidade de entendimento)
Relevância		Relevância	Relevância/(Quantidade de informação apropriada/ Contextualização/Redundância)
Confiabilidade	Confiabilidade		Confiabilidade/ (Credibilidade/Identidade)
Comparabilidade	Comparabilidade	Comparabilidade	
	Fidedignidade	Fidedignidade	(Acurácia/ Perfeição)
	Imparcialidade		
	Integridade		Integridade/(Completeza)
	Objetividade		Objetividade
	Representatividade		(Representação concisa/ Representação consistente)
	Tempestividade	(Oportunidade)	(Temporalidade/Oportunidade)
	Uniformidade		
	Utilidade	Utilidade	(Valor agregado/Eficácia)
	Verificabilidade		
	Visibilidade	(Valor Social)	(Acessibilidade)
		Especificidade	
		Granularidade	
			Segurança no acesso
			Facilidade de manipulação/ Operação
			Ineditismo/Raridade

Fonte: Elaborado pelos autores, com base na IFAC (2010), CFC (2012) e Valente e Fujino (2012).

O Quadro 4 evidencia que não obstante as diferenças de nomenclatura dos termos, dez das características presentes na CC (compreensibilidade, relevância, confiabilidade,

fidedignidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, utilidade e visibilidade) são similares e/ou equivalentes às da CI e seis (comparabilidade, imparcialidade, uniformidade, verificabilidade, especificidade e granularidade) não possuem similaridade e/ou equivalência com a CI, e a CI possui três características que não possuem similaridade e/ou equivalência com a CC (segurança no acesso, facilidade de manipulação/operação e ineditismo/raridade).

Nessa perspectiva, constata-se que muitas das características da informação apontadas nas duas áreas (CI e CC) são termos diferentes para descrever as CQs fundamentais de relevância e representação fidedigna da informação conforme destacado pelo FASB (2010).

Em uma análise comparativa entre as CQs da informação na CC e na CI é possível observar que três das quatro (75%) características principais (compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade) - relativas às CQs da informação contábil no SP estabelecidas pela IFAC (2010) - são arroladas também pela CI. Apenas a característica comparabilidade não foi identificada entre as destacadas pelos estudos de Valente e Fujino (2012) para a área da CI. Mas para a CC a comparabilidade é muito importante porque além de permitir a comparação de Demonstrações Contábeis (DCs) de entidades diferentes e da mesma entidade ao longo do tempo, os *stakeholders* necessitam ser informados das políticas utilizadas na elaboração das DCs. Em outras palavras, se desejarem comparar o desempenho da entidade ao longo do tempo, é imprescindível que as DCs correntes apresentem informações de períodos anteriores que correspondam às informações das DCs do período corrente. Principalmente, no caso do Brasil, a partir da Resolução CFC nº 1.366/2011 que torna obrigatória a utilização do SICSP.

Caso a instituição implante o SICSP no ano corrente e não apresente as informações de períodos anteriores com o impacto dessas informações de custos, a comparabilidade fica prejudicada.

A comparabilidade entre as distintas instituições públicas somente será possível se todos os gestores públicos adotarem o SICSP, do contrário, torna-se muito difícil a comparação entre as instituições públicas (HAIL, 2002) ou da mesma instituição em períodos distintos. Em outras palavras, estar-se-ia comparando informações diferentes.

Relacionada com a comparabilidade tem-se a uniformidade que também não possui equivalente na CI. Essa última implica que eventos iguais sejam tratados da mesma forma. Porém, muitos estudiosos da contabilidade criticam a uniformidade na medida em que esta reduz a flexibilidade para representar eventos econômicos diferentes. No entanto, essa característica é importante para os *stakeholders* para a comparabilidade das DCs (LOPES; MARTINS, 2005).

A ausência das informações de custos prejudica as características **compreensibilidade** – (apresentar a informação com clareza e concisão) – e **confiabilidade**. Informação **confiável**, com base no entendimento da IFAC (2010) está relacionada com as seguintes características ou atributos:

- apresentação fidedigna (apresentada de acordo com a essência das transações e outros eventos, e não meramente em sua forma legal);
- primazia da essência sobre a forma (apresentada de acordo com a sua essência e realidade econômica, e não apenas de acordo com sua forma legal);
- neutralidade (a informação é neutra quando está livre de viés, isto é, não tendenciosa);
- prudência (consiste no emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas requeridas em certas condições de incerteza);
- integridade (a informação nas DCs deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo).

A confiabilidade da informação diz respeito à ausência de erros e vieses, representando fielmente os eventos (HENDRIKSEN, VAN BREDA; 1999). E se as informações constantes dos relatórios de prestação de contas não forem confiáveis, elas não poderão ser utilizadas como instrumento de transparência, planejamento e controle social (GONÇALVES et al., 2010).

Infere-se que a **confiabilidade**, por envolver as características mencionadas anteriormente (alíneas “a” – “e”), é central tanto na CC quanto na CI. De forma literal, ela está presente nos quatro parâmetros utilizados para efeito comparativo: IFAC (2010), CFC (2008, 2011) e Valente e Fujino (2012).

No que diz respeito às seis características da CC que não possuem similaridade e/ou equivalência com a CI, além da comparabilidade e uniformidade já descritas anteriormente, tem-se: a *imparcialidade* (não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades); a *verificabilidade* (as informações devem permitir o reconhecimento de suas validades); a *especificidade* (informação que visa a atender finalidade específica dos *stakeholders*); e a *granularidade* (característica de um sistema que gera informação em diferentes níveis de detalhamento). Granularidade é definida como “o nível de detalhe em que um objeto de informação ou recurso é visto ou descrito” (WOODLEY; CLEMENT; WINN, 2005, tradução nossa). Apesar de a pesquisa de Valente e Fujino (2012) não abordar a especificidade e a granularidade, essas são características também presentes na CI, como se depreende do estudo de Alves et al. (2012). Essas duas últimas características também possuem conexão entre si, uma vez que a granularidade está relacionada com o nível (ou grau) de especificidade pretendida pelos usuários, conforme apontou Alves (2012). Inferência válida também para a CC. Portanto, em vez de seis, apenas quatro características da informação não possuem equivalências da CC com a CI.

Quanto às três características que estão presentes na CI e não na CC - *segurança no acesso* (manter segurança no acesso à informação); *facilidade de manipulação/operação* (relaciona-se com dados abertos) e *ineditismo/raridade* (representa o novo, o recente) - para as duas primeiras acredita-se que, futuramente, serão incorporadas nos instrumentos legislativos da CC, haja vista os avanços das Tecnologias de Informação e Comunicação (TICs). De acordo com a definição da *Open Knowledge Foundation* (2012), dados abertos (*open data*) são dados que qualquer pessoa pode usar livremente, reutilizá-los e redistribuí-los, estando sujeito a, no máximo, a exigência de creditar a sua autoria e compartilhar da mesma licença. Nesse sentido, o Brasil já dispõe de legislação tornando obrigatória a abertura de dados governamentais, por meio do Decreto Presidencial, de 15 de setembro de 2011. Não se trata de mera alternativa de viabilização da transparência pública, mas como um dever a ser cumprido pelo administrador público. Para a última característica *Ineditismo/raridade*, pressupõe-se atendida pela CC de forma implícita uma vez que seus registros englobam indistintamente todos os fatos de uma entidade, quer sejam inéditos, raros ou não.

Nesse sentido, verifica-se que a implementação do SICSP beneficiará quase que a totalidade das características, pois irá reforçar cada uma delas, direta ou indiretamente.

A necessidade de descrever as CQs da informação contábil está relacionada à necessidade de apresentar informações úteis ao usuário e, ao mesmo tempo, evitar a apresentação de informações desnecessárias (GONÇALVES et al., 2010).

Ressalta-se que, por muito tempo, a CC tem-se notabilizado por preferir usar critérios objetivos em seus procedimentos, em vez de critérios subjetivos. Entretanto, a utilidade da informação contábil deve prevalecer sobre a sua objetividade, sob o ponto de vista das necessidades dos usuários internos, notadamente os gestores (WERNKE, BORNIA, 2001). As novas normas contábeis reforçam essa posição.

No SP as CQs da informação contábil impactam diretamente na eficácia e eficiência da transparência das contas públicas, que é instrumento de controle social. Se não há

confiabilidade, compreensibilidade, relevância e comparabilidade dessas informações, não há como exercer controle social.

A Lei n.º 12.527, de 2011 (BRASIL, 2011) e o Decreto n.º 7.724, de 2012 (BRASIL, 2012) que dispõem sobre o acesso às informações públicas, apresentam outros conceitos de qualidade que devem estar presentes na informação disponibilizada, tais como: **Disponibilidade** - qualidade da informação que pode ser conhecida e utilizada por indivíduos, equipamentos ou sistemas autorizados; **Autenticidade** - qualidade da informação que tenha sido produzida, expedida, recebida ou modificada por determinado indivíduo, equipamento ou sistema; **Integridade** - qualidade da informação não modificada, inclusive quanto à origem, trânsito e destino; e **Primariedade** - qualidade da informação coletada na fonte, com o máximo de detalhamento possível, sem modificações.

Esses conceitos da legislação de transparência das informações públicas complementam as CQs da informação contábil e de custos para a administração pública.

## 6 Considerações finais

Este artigo teve como objetivo verificar a contribuição da informação de custos no contexto da transparência das contas públicas, por meio da análise do aspecto qualitativo da informação com relação às características confiabilidade, compreensibilidade, relevância e comparabilidade. A revisão bibliográfica sobre o tema demonstrou que se trata de características distintas, porém inter-relacionadas e fundamentais para a elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro no SP.

A síntese das CQs da informação contábil evidenciou que a maioria das características estabelecidas com a Resolução CFC nº 1.366/2011 já estavam presentes na Resolução CFC nº 1.132/2008.

A comparação entre as características da informação tais como encontradas na CI e aquelas definidas na CC, não obstante as diferenças de nomenclatura dos termos, mostrou que dez das características presentes na CC são similares e/ou equivalentes às da CI. A CC possui seis características que não possuem similaridade e/ou equivalência com a CI e esta última, por sua vez, possui três sem similaridade e/ou equivalência com a CC. Observou-se que três das quatro características principais (confiabilidade, compreensibilidade, relevância e comparabilidade) relativas às CQs da informação contábil no SP, estabelecidas pela IFAC (2010), são arroladas também pela CI. A única que não possui equivalência nas duas áreas é a comparabilidade.

Verificou-se, também, que a implementação do SICSP beneficiará quase que a totalidade das características, pois irá reforçar cada uma delas direta ou indiretamente, notadamente a confiabilidade, a compreensibilidade, a relevância e a comparabilidade.

A pesquisa corrobora a tese de que as CQs da informação contábil impactam diretamente na eficácia e eficiência da transparência das contas públicas, que é instrumento de controle social, pois sem informações confiáveis, compreensíveis, relevantes e comparáveis, a transparência fica comprometida. Deve-se ressaltar, porém, que ainda não existe uma lei de transparência que exija, como forma de transparência ativa, a evidenciação de informações de custos no SP. Uma das explicações para isso pode ser o fato de que esse despertar para o desenvolvimento dos sistemas de custos com metodologia adequada para o SP seja recente, apesar de já previsto em legislações anteriores. É preciso que os gestores públicos tenham consciência dos benefícios das informações de custos para tomada de decisão e para o controle social.

A respeito das limitações do estudo, observa-se que as CQs das informações, na área da CC, referem-se apenas ao SP, um setor muito particular e que a pesquisa se centrou nos instrumentos legislativos da área contábil. Portanto, qualquer generalização fica restrita ao SP e não a todas as instituições. Finalmente, recomenda-se direcionar futuras investigações

aprofundando-se o assunto para incluir o FASB (2010) como parâmetro de comparação, além da análise de outros setores como, por exemplo, o terceiro setor.

### Referências

ALVES, R. C. V. et al. Aspectos de granularidade na representação da informação no universo bibliográfico. In: ENCONTRO NACIONAL DE CATALAGADORES - ENACAT, 1., e ENCONTRO DE ESTUDOS E PESQUISAS EM CATALAGAÇÃO – EEPC, 3., 2012, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/109274547/Aspectos-de-granularidade-na-representacao-da-informacao-no-universo-bibliografico#scribd>>. Acesso em: 16 maio 2015.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.

BORKO, H. **Information Science**: what is it?. *American Documentation*, v. 19, n. 1, p. 3-5, Jan. 1968.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 26 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 8 maio 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 23 maio 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.527, 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/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm)>. Acesso em: 30 set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012**. Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do *caput* do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7724.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7724.htm)>. Acesso em: 30 set. 2013.

CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan/abr. 2010.

CLEMENTE, A.; SOUZA, A. Considerações de custo e valor da informação. **Encontros Bibli - Revista Eletrônica de Bibl. e Ci. Inf.**, Florianópolis, v. 9, n. 18, p. 60-74, n. esp., 2º sem. 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs 16.1 a 16.11. Brasília: CFC, 2012.

DINIZ, E. H. et al. O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista de Administração Pública (RAP)**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 1, p. 23-48, jan./fev. 2009.

FERNANDES, J. C. C. **O uso da informação de custos na busca pela excelência da gestão pública**. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4., Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/Painel\\_18\\_065\\_JCCF.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_065_JCCF.pdf)>. Acesso em: 3 fev. 2014.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). **SFAC nº 8 – Conceptual framework for financial reporting**. Sep. 2010. Disponível em: <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/PreCodSectionPage&cid=1176156317989>>. Acesso em: 8 maio 2015.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública *vis-à-vis* estratégias *top-down* e *bottom-up*. **Revista de Administração Pública (RAP)**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014.

GONÇALVES, A. O. et al. Da Secretaria de Saúde ao Conselho: análise de relatórios de prestação de contas com base nas características qualitativas da informação contábil. **Revista de Contabilidade e Organizações (RCO)**, FEA-RP/USP, v. 4, n. 8, p. 97-111, jan./abr. 2010.  
HAIL, L. The impact of voluntary corporate disclosures on the ex-ante cost of capital for Swiss firms. **European Accounting Review**, v. 11, n. 4, p. 741-773, 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Normas internacionais de contabilidade para o setor público**. Edição 2010. Tradução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Brasília: CFC, 2010.

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC). **A estrutura internacional para relato integrado**. Tradução FEBRABAN-Federação Brasileira de Bancos, 2014. Disponível em: <<http://www.theiirc.org/international-ir-framework/>>. Acesso em: 8 abr. 2015.

JARDIM, J. M. **Transparência e opacidade do Estado no Brasil**: usos e desusos da informação governamental. Niterói : EdUFF, 1999.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MARTINEZ, A. L.; ALVES FILHO, E. M. Requisitos funcionais de um sistema de informações para gestão de custos no setor público. **R. Adm. FACES Journal**, Belo Horizonte, v. 11, n. 2, p. 79-99, abr./jun. 2011.

MONTEIRO, B. R. P. et al. **O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil**. 2010. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/PROCESSO\\_DE\\_IMPLANTACAO\\_DO\\_SIC.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf)>. Acesso em: 14 maio 2015.

OPEN KNOWLEDGE FOUNDATION. **Open data handbook documentation**. Release 1.0.0. Cambridge, UK. Nov. 2012. Disponível em: <<https://okfn.org/opendata/>>. Acesso em: 12 nov. 2014.

SARACEVIC, T. **Information Science: origen, evolution and relations**. [1991]. Disponível em: <<http://comminfo.rutgers.edu/~kantor/601/Readings2004/Week2/w2R1.PDF>>. Acesso em: 18 jun. 2014.

SARACEVIC, T. Interdisciplinary nature of Information Science. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 24, n. 1. p. 36-41, 1995.

SCHEDLER, Andreas. Conceptualizing accountability. In: SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry; PLATTNER, Marc F. (Eds.). **The self-restraining state: power and accountability in new democracies**. London: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Sistema de custos do governo federal: a história do sistema de custos do governo federal**. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos>. Acesso em: 20 de mar. 2015.

SILVA, L. M. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 25-38, jan/abr. 2007.

SÖTHER, A.; DILL, R. P.; DRESEL, I. Evidenciação das informações contábeis: estudo dos governos municipais da região sul do Brasil. **Revista Estudo & Debate**, Lajeado, v. 21, n. 2, p. 221-239, 2014.

VALENTE, N. T. Z.; FUJINO, A. Características qualitativas da informação contábil e os atributos e dimensões de qualidade na Ciência da Informação. In: CONGRESSO ANPCONT, 6., 2012, Florianópolis, **Anais eletrônicos...** Florianópolis: FURB, 2012. Disponível em: <<http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/vi/>>. Acesso em: 17 jun. 2014.

WERNKE, R.; BORNIA, A. C. A Contabilidade gerencial e os métodos multicriteriais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v.14, n. 25, p. 60-71, jan./abr. 2001.

WERSIG, G.; NEVELING, U. The phenomena of interest to Information Science. **Information Scientist**, v. 9, n. 4, p. 127-140, December 1975.

WOODLEY, M. S.; CLEMENT, G.; WINN, P. **DCMI Glossary**. [S. l.: S. n.], 2005. Disponível em: <<http://dublincore.org/documents/usageguide/glossary.shtml>>. Acesso em: 16 maio 2015.