

## PERCEPÇÃO DA UTILIZAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS PARA FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS PELO TCE/SC

Marcelo da Silva Mafra<sup>1</sup>, Ricardo Suave<sup>1</sup>, Jerónimo Taundi Guilherme<sup>1</sup>, Luiz Alberton<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Universidade Federal de Santa Catarina,

marcelolusiada@hotmail.com, ricardosuave@outlook.com, etaguilherme@yahoo.com.br, luiz.alberton@ufsc.br

### Resumo

A LRF exige a manutenção de sistema de custos pela administração pública. O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) é encarregado da fiscalização dos municípios catarinenses. Investiga-se a percepção dos servidores lotados na área fim da Diretoria de Controle dos Municípios sobre a utilização de sistema de custos para fiscalizar a aplicação dos princípios constitucionais da eficiência e economicidade. A pesquisa é exploratória e a abordagem é predominantemente qualitativa. Percebe-se a divisão das opiniões acerca de que o sistema de custos poderá ser útil nesta fiscalização. Conclui-se que o assunto ainda é incipiente e necessita de tempo para amadurecer.

**Palavras chave:** Sistema de custos. Tribunal de Contas. Eficiência. Economicidade.

### Abstract

*LRF requires system maintenance costs by the government. The Court of the State of Santa Catarina (TCE/SC) is responsible for supervising the municipalities of Santa Catarina. It investigates the perception of crowded servers in the order of the Municipal Board of Control on the use of cost system for monitoring the application of constitutional principles of efficiency and economy. The research is exploratory and approach is predominantly qualitative. We can see the division of opinions about what the system costs can be helpful in this inspection. We conclude that the subject is still new and needs time to mature.*

**Keywords:** System costs. Court of Auditors. Efficiency. Economy.

### 1. Introdução

Ao longo das últimas décadas, ganharam força no mundo as ideias da *new public management* (NPM), entre as quais se destaca a avaliação da administração pública por uma gestão de desempenho. Hoggett (1996) elencou a gestão de desempenho como uma nova forma de controle do serviço público. Focando na característica da gestão governamental que prioriza resultados, no caso brasileiro, observa-se que está implícita nos princípios constitucionais da eficiência e economicidade. Sendo que nesta linha a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar 101/2000) exige a manutenção de sistema de custos pela administração pública (parágrafo 3º do artigo 50, LRF). Na regulamentação desta exigência, encontra-se a portaria 231/2011 da Secretaria do Tesouro Nacional – STN que exige apresentação, até 30/06/2012, de um cronograma para implantação de sistema de custos.

De outro lado, a característica de liberdade de imprensa da democracia permite que se divulguem à sociedade diversas situações onde o gasto público não teve eficiência e economicidade, seja devido a desvios de recursos para terceiros, seja por gestão inadequada. Nesse contexto, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina busca cumprir seu papel constitucional de fiscalização dos recursos públicos e é questionado pela imprensa acerca de sua atuação quando são descobertas irregularidades a princípio não detectadas nos procedimentos adotados pelo Tribunal. Isto, conseqüentemente, deve ser origem de um questionamento da sociedade ao qual a instituição buscará suprir.

Situação de onde surge a seguinte questão proposta para este estudo: Qual a percepção dos servidores sobre a utilização de sistema de custos como ferramenta para fiscalizar a aplicação

dos princípios constitucionais da eficiência e economicidade, no âmbito de atuação do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina?

Derivado da questão proposta o estudo tem como objetivo: investigar a percepção dos servidores sobre a utilização de sistema de custos como ferramenta para fiscalizar a aplicação dos princípios constitucionais da eficiência e economicidade, no âmbito de atuação do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

O estudo justifica-se pela ausência de pesquisas nacionais abordando o sistema de custos como ferramenta útil para processo de fiscalização pelos órgãos de controle e pela sociedade. Como já foi exigido dos municípios que apresentassem seus cronogramas para implantação do sistema, é decorrência natural que os órgãos de controle discutam a forma de utilizá-lo. Justifica-se a pesquisa junto à área de controle que cuida dos municípios, pois, existem 295 (duzentos e noventa cinco) municípios no Estado de Santa Catarina e encontrar uma forma padrão de atuação na utilização dos sistemas economizaria tempo e recursos. Este artigo tem contribuição ao lançar discussão do tema como uma das formas possível de atuação pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

## 2. Referencial Teórico

Para referenciar este trabalho buscou-se demonstrar a competência do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina para a fiscalização do cumprimento dos princípios da eficiência e economicidade. E, também, a utilidade de um sistema de custos para a realização desta fiscalização, como um instrumento de controle.

### 2.1 Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina - TCESC é a instituição encarregada de exercer o controle externo na administração pública estadual e municipal. Encontra-se sua previsão na Constituição Estadual:

Art. 59 - O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete:

[...]

Art. 61 - O Tribunal de Contas do Estado, integrado por sete Conselheiros, tem sede na cidade de Florianópolis, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território estadual, exercendo, no que couber, a competência prevista no art. 83 (SANTA CATARINA, 1989).

A regulamentação de suas competências realizou-se por meio da Lei Complementar Estadual 202/2000, onde no seu inciso VIII do artigo 1º está disposta a avaliação de projetos e programas quanto à eficiência e economicidade. A mesma Lei estipula no seu inciso I do artigo 18 que as contas serão julgadas regulares quando demonstrarem a economicidade dos atos de gestão.

Apesar das competências do TCESC, os órgãos de controle externo possuem limitações e impossibilidades, Ribas Junior (2000, p. 161) explicita:

Em primeiro lugar, temos que considerar que as críticas aos órgãos de controle público são muitas. O cidadão comum não compreende algumas de nossas limitações e mesmo de nossas impossibilidades. Não entende mesmo por que os conceitos de eficácia, eficiência e efetividade, exigidos pelos órgãos de controle dos administradores dos órgãos controlados, não estão presentes em diversas decisões dos primeiros.

Em diversos casos noticiados de fraude, em que recursos públicos são desviados de sua finalidade e, portanto, não há eficiência e economicidade, os órgãos de controle não foram capazes de detectar por si só estas situações. Isto se explica pela ausência de instrumentos de

detecção que possam ser utilizados pelos tribunais. Costa *et al.* (2011) apontaram a ausência de instrumentos eficazes para os Tribunais de Contas detectarem estas situações, exemplificando o sigilo bancário que dificulta as investigações.

Uma alternativa a esta dificuldade dos tribunais de contas, parece ser a obrigação de manutenção de sistema de custos pela administração pública, situação estabelecida pelo parágrafo 3º do artigo 50 da Lei Complementar 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

## 2.2 Sistema de custos

Na década de 90, a administração pública brasileira passa a viver um momento de transição da predominância do modelo burocrático para o modelo gerencial, especialmente com o advento da Emenda Constitucional nº 19/1998 que incluiu o princípio da eficiência no artigo 37 da Constituição Federal. Neste artigo adota-se o conceito de eficiência exposto por Cruz e Platt (2007, p. 158) “Eficiência: por eficiência se entende otimizar o uso dos recursos disponíveis, visando ao menor esforço e ao menor custo na execução das tarefas. Tem foco nos meios, procedimentos e métodos.”

Para o conceito de economicidade busca-se o entendimento de Lima (2010, p. 31), no que ele denomina de conceito amplo:

Na verdade, não há consenso na doutrina nacional sobre a conceituação do princípio da economicidade. É possível vislumbrar duas vertentes conceituais. A primeira, conservadora, adota um conceito mais restrito da economicidade, que salienta apenas o aspecto da modicidade dos gastos, da economia de recursos; a segunda corrente vislumbra a economicidade numa perspectiva ampla, englobando a modicidade das despesas públicas, mas levando em conta também o retorno social obtido com tal dispêndio, ou seja, a relação custo-benefício social. O primeiro conceito será denominado de conceito restrito; e o segundo, de conceito amplo.

É relevante expor que a mudança do modelo burocrático para o gerencial, segundo Alonso (1999), se deu basicamente por dois motivos: a exposição do mercado doméstico à competição internacional e a crise fiscal do Estado.

A mudança na forma de administrar conduz a mudança na forma de fiscalizar esta administração, assim, a instituição objeto deste estudo, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, como órgão de controle externo da administração pública estadual e municipal, busca uma forma de fiscalizar eficiência e economicidade. Ultrapassar, assim, o modelo burocrático de desconfiar de tudo e todos e adentrar na avaliação de resultados.

Como a administração pública burocrática vinha combater o patrimonialismo e foi implantada no século XIX, no momento em que a democracia dava seus primeiros passos, era natural que desconfiasse de tudo e de todos – dos políticos, dos funcionários, dos cidadãos. Já a administração pública gerencial, sem ser ingênua, parte do pressuposto de que já chegamos a um nível cultural e político em que o patrimonialismo está condenado, que o burocratismo está condenado, e que é possível desenvolver estratégias administrativas baseadas na ampla delegação de autoridade e na cobrança a posteriori de resultados. (PEREIRA, 1996, p.272)

Essa avaliação de resultados pode ser realizada por meio do uso da ferramenta sistema de custos. Embora, conforme Almeida, Borba e Flores (2009), a legislação não tenha deixado explícito o que seria um sistema de custos, busca-se a percepção de Cruz e Platt (2007) na qual sistema é um conjunto de ações coordenadas que concorrem para um determinado fim; e sistema de custos compreende o modelo e tipo de processo para organizar as informações de custos, oriundas das diversas áreas da entidade jurídica, abrangendo dados e informações.

Conforme Bitti *et al.* (2011) os estudos sobre custos na gestão pública brasileira ainda são escassos, razão pela qual busca-se referências na literatura geral. Segundo Hansen e Mowen (2003), um sistema de informações de custos vai impactar nas atividades de planejamento, controle e tomada de decisão. No foco de atuação do Tribunal de Contas o impacto é no controle, na definição de Martins “Controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção” (MARTINS, 2010, p. 305).

Assim, o sistema de custos implantado na administração pública, sob a perspectiva do Tribunal de Contas, seria utilizado como ferramenta de controle. Sendo utilizado nas outras perspectivas pelo administrador dos recursos públicos. Neste sentido, Maher (2001) explica que as informações de custos podem ser utilizadas por diferentes atores sob diferentes enfoques, e que a informação sempre pode ser melhorada, cabendo, contudo, uma análise de custo/benefício, se o custo da obtenção da informação é menor que o benefício da informação.

Para Martins (2010, p. 357 e 358), o momento da implantação do sistema de custos é decisivo para seu sucesso, sendo a qualificação dos atores fundamental, defendendo-se a ideia de gradualismo:

É necessário que se comece com rotinas e formulários simples e com números que no início sejam fáceis de se obter. O treinamento é obrigatório no sentido de se conseguir gradualmente a melhoria da qualidade das informações levantadas. No período em que se faz o desenho e se define o Sistema, é preciso lembrar desse fato para que o planejamento seja feito de forma que seja implantado de maneira progressiva, não só em termos de território abrangido, mas também de sofisticação em cada território.

Tratando-se, especificamente, da área pública brasileira, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN vem liderando o processo de implantação de sistema de custos, por meio da edição de portarias normativas. No manual de contabilidade pública editado pela STN são enumerados os benefícios de uma contabilidade de custos:

Assim, na área pública, a contabilidade de custos materializa-se como ferramenta para a otimização de resultados a melhoria de processos e a análise de alternativas. Possibilita dar transparência à gestão pública, principalmente no que tange a qualidade do gasto público, enfocando aspectos como:

- O aperfeiçoamento da gestão estratégica e da tomada de decisão;
- A melhoria da gestão orçamentário-financeira e aperfeiçoamento na metodologia de avaliação de programas;
- A modernização da gestão tecnológica;
- O aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão de desempenho;
- A redução e controle de custos;
- A mudança cultural na gestão dos recursos públicos (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2011, p. 126).

Diversas demandas e usuários seriam atendidos com a implantação de um sistema de custos, incluindo os gestores, órgãos de controle, pesquisadores, ou seja, a sociedade em geral.

Embora a legislação não tenha explicitado uma estrutura conceitual deste sistema de custos exigido, segundo Cardoso, Aquino e Bitti (2011), as características de gradualismo e flexibilização devem estar presentes na implantação do sistema. Isto no sentido da implantação gradual ao longo do tempo e do atendimento das necessidades específicas de cada usuário do sistema, já que o contexto de cada órgão e os incentivos aos usuários são relevantes para determinar a efetiva adoção do sistema. Outra característica, destacada por Cruz e Platt (2007), é a comparabilidade, seja entre unidades semelhantes ou unidades diferentes, contudo, feitas as devidas ressalvas nestas comparações, evitando-se conclusões precipitadas.

A percepção de que o sistema é útil para o usuário é que vai determinar sua efetiva adoção.

Para que a implantação em massa do sistema de informações de custos pelas entidades públicas brasileiras se torne uma realidade, não basta exigência legal nem a definição de um *framework*, é necessário que os potenciais usuários percebam a relevância da informação que o sistema lhes é capaz de prover. Ou seja, a conversão de implantação para efetiva adoção é moderada pela utilidade percebida da “inovação”. Portanto, enquanto a implantação de sistemas de custos por um órgão é influenciada pela coerção externa, a efetiva adoção é impulsionada pela utilidade percebida pelos gestores (CARDOSO, AQUINO, e BITTI, 2011, p. 1567).

Conforme Alonso (1999), a existência de indicadores de custos pode servir para a eficiência da administração pública, e sua falta abre a possibilidade de encobrir a ineficiência das ações do Estado.

Essa busca por um sistema de custos que auxilie a administração pública também é observada na Espanha, conforme Díaz e Carrillo (2013), a qual almeja uma padronização destes sistemas, no âmbito de administrações locais, para que permita comparações entre diferentes entidades públicas.

Quanto à efetiva implantação de sistema de custos em municípios brasileiros, destacam-se as pesquisas de Roncalio *et al.* (2009) onde se concluiu que a implementação era incipiente nos municípios catarinenses pesquisados, e de Pinto (2011) que realizou um estudo de caso com os municípios fluminenses que formam a região do médio paraíba, em que se concluiu que não existiam evidências da existência de sistemas de custos que possibilitassem o controle e a mensuração do atendimento do princípio da eficiência no conjunto de municípios analisados.

Sendo assim, quando implantando, o sistema de custos poderá ser uma ferramenta a disposição do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina para averiguar a eficiência e economicidade da administração do jurisdicionado, e assim, quebrar uma prática de controle pelo controle, sem resultados para a sociedade. Cabendo ao Tribunal encontrar o modo adequado de utilizar esta ferramenta.

### 2.3 Situação do sistema de custos nos municípios catarinenses

Considerando-se a exigência, constante na Portaria STN 231/2011, da apresentação de cronograma para implantação, até o ano de 2014, de sistema de custos nos municípios. Respaldou-se na Lei 12.527/2011 para solicitar as informações referentes a este cronograma remetido ao Tribunal de Contas pelos municípios catarinenses.

As informações acerca deste pedido foram disponibilizadas pelo TCE por meio da Comunicação 785/2012, e estão expostas nas Tabelas 1, 2 e 3:

Data prevista para implementação	Municípios
02/01/2012	Abelardo Luz
29/06/2012	Santa Rosa de Lima
25/07/2012	Ponte Serrada
06/08/2012	Lages
31/08/2012	Laguna
23/11/2012	São Miguel do Oeste
31/12/2012	Atalanta
Total	07

**Tabela 1 - Municípios que informaram a implantação do sistema de custos em 2012  
(Adaptado da comunicação 785/2012)**

Demonstra-se na Tabela 1 que do total dos municípios que se obteve a informação do cronograma de implantação do sistema de custos apenas 2,49% deles pretendiam implantar o sistema no ano de 2012.

Data prevista	Municípios
---------------	------------

01/01/2013	Celso Ramos; Riqueza; São João Batista; São José do Cerrito; Timbé do Sul
02/01/2013	Capão Alto; Itapema
30/01/2013	Balneário Gavoita
31/01/2013	Balneário Barra do Sul
28/02/2013	Chapecó
30/06/2013	Presidente Castello Branco
01/07/2013	Bela Vista do Toldo
30/08/2013	Itapoá
01/10/2013	Balneário Camboriú
31/12/2013	Araquari; Bandeirante; Campos Novos; Concórdia; Guarimirim; Ipira; Joinville; Lindóia do Sul; Novo Horizonte; Seara; Tangará; Xavantina
Total	26

**Tabela 2 - Municípios que informaram a implantação do sistema de custos em 2013  
(Adaptado da comunicação 785/2012)**

Demonstra-se na Tabela 2 que 9,25% dos municípios informantes pretendem implementar o sistema de custos no ano de 2013, sendo que destes quase 50% apontaram a data final como 31/12/2013.

Data prevista	Municípios	Nº
01/01/2014	Águas de Chapecó; Águas Mornas; Alfredo Wagner; Anchieta; Anita Garibaldi; Araranguá; Arroio Trinta; Ascurra; Balneário Arroio do Silva; Balneário Piçarras; Benedito Novo; Biguaçu; Blumenau; Brunópolis; Caçador; Camboriú; Campo Alegre; Canoinhas; Coronel Martins; Criciúma; Cunhataí; Curitibaanos; Dionísio Cerqueira; Garuva; Governador Celso Ramos; Guaraciaba; Ibirama; Imaruí; Iomerê; Ipumirim; Irineópolis; Itá; Itaiópolis; Itapiranga; Jacinto Machado; Lauro Müller; Lebon Régis; Luzerna; Mafra; Maracajá; Meleiro; Monte Carlo; Morro da Fumaça; Morro Grande; Nova Trento; Orleans; Paial; Palmeira; Passo de Torres; Pedras Grandes; Ponte Alta do Norte; Rancho Queimado; Rio dos Cedros; Sangão; Santa Rosa do Sul; Santo Amaro da Imperatriz; São Bonifácio; São Cristovão do Sul; São Ludgero; Siderópolis; Tijucas; Três Barras; União do Oeste; Vargem	64
02/01/2014	Arvoredo; Barra Bonita; Capinzal; Cocal do Sul; Forquilha; Frei Rogério; Irani; Jaguaruna; Major Vieira; Mondai; Navegantes; Ouro; Presidente Getúlio; Salto Veloso; São João do Sul; Timbó; Treze de Maio; Urussanga	18
30/01/2014	Águas Frias; Correia Pinto; Içara; Jardinópolis; São Martinho; São Pedro de Alcântara; Treze Tílias	07
31/01/2014	Anitápolis; Antônio Carlos; Arabutã; Belmonte; Bocaina do Sul; Bom Jardim da Serra; Braço do Norte; Campo Belo do Sul; Canelinha; Capivari de Baixo; Catanduvas; Caxambu do Sul; Cerro Negro; Cordilheira Alta; Coronel Freitas; Corupá; Ermo; Erval Velho; Florianópolis; Formosa do Sul; Fraiburgo; Garopaba; Gaspar; Grão Pará; Gravatal; Guatambu; Herval d'Oeste; Ibiã; Ibicaré; Jaborá; Jupia; Leoberto Leal; Massaranduba; Monte Castelo; Nova Erechim; Nova Itaberaba; Otacílio Costa; Paniel; Palhoça; Palmitos; Passos Maia; Paulo Lopes; Peritiba; Pinhalzinho; Pinheiro Preto; Planalto Alegre; Porto União; Praia Grande; Princesa; Quilombo; Rio das Antas; Rio Fortuna; Rio Rufino; Santiago do Sul; São Bernardino; São Carlos; São Domingos; São João do Oeste; São José; São Lourenço do Oeste; Serra Alta; Sombrio; Sul Brasil; Treviso; Tunápolis; Turvo; Urupema; Vargem Bonita; Videira; Zortéa	70
01/02/2014	Descanso	01
30/03/2014	Urubici	01
01/06/2014	Agrolândia; Laurentino; Petrolândia; Pouso Redondo; Trombudo Central	05
02/06/2014	Vitor Meireles	01
30/06/2014	Agronômica; Aurora; Bom Retiro; Chapadão do Lageado; Dona Emma; Imbuia; José Boiteux; Lontras; Nova Veneza; Ponte Alta; Presidente Nereu; Rio do Campo; Rio do Oeste; Rio do Sul; Saletê; Santa Terezinha; Taió; Vidal Ramos	18
31/07/2014	Alto Bela Vista; Barra Velha; Palma Sola; Paraíso; Penha	05
06/08/2014	Macieira	01
31/10/2014	Guabiruba	01
01/11/2014	Botuverá	01

01/12/2014	Schroeder	01
15/12/2014	Luís Alves	01
23/12/2014	Iporã do Oeste	01
31/12/2014	Água Doce; Angelina; Apiúna; Bom Jesus; Bom Jesus do Oeste; Bombinhas; Braço do Trombudo; Brusque; Caibi; Calmon; Cunha Porã; Doutor Pedrinho; Faxinal do Guedes; Flor do Sertão; Galvão; Guarujá do Sul; Ilhota; Indaial; Ipuacu; Iraceminha; Itajaí; Ituporanga; Jaraguá do Sul; Joaçaba; Lajeado Grande; Major Gercino; Marema; Matos Costa; Mirim Doce; Modelo; Papanduva; Piratuba; Pomerode; Porto Belo; Rio Negrinho; Rodeio; Romelândia; Saltinho; Santa Cecília; Santa Helena; Santa Terezinha do Progresso; São Bento do Sul; São Francisco do Sul; São João do Itaperiú; São Joaquim; São José do Cedro; São Miguel da Boa Vista; Saudades; Tigrinhos; Vargeão; Witmarsum; Xanxerê	52
Total		248

**Tabela 3 - Municípios que informaram a implantação do sistema de custos em 2014 (Adaptado da comunicação 785/2012)**

Já na Tabela 3 demonstra-se que 88,26% destes municípios pretendem implementar seu sistema de custos no ano de 2014, prazo final estipulado pela STN.

Nas tabelas anteriores demonstra-se o prazo informado por 281 (duzentos e oitenta e um) municípios catarinenses para a implantação de seu respectivo sistema de custos. O Estado de Santa Catarina possui 295 (duzentos e noventa e cinco) municípios, considerando-se os novos municípios de Balneário Rincão e Pescaria Brava criados respectivamente pelas leis 12.668 e 12.690 (estaduais). Ou seja, houve 14 (catorze) municípios que não constaram da comunicação 785/2012 do TCE. São eles: Abdon Batista; Armazém; Balneário Rincão; Campo Erê; Entre Rios; Imbituba; Irati; Lacerdópolis; Maravilha; Ouro Verde; Pescaria Brava; Timbó Grande; Tubarão; Xaxim.

Imagina-se que tal situação decorreu da não apresentação do cronograma por parte destes municípios.

### 3. Metodologia da Pesquisa

A abordagem do problema é predominantemente qualitativa. Trata-se de uma pesquisa exploratória, segundo Gil (2002, p. 41), descrita como aquela que “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses. Pode-se dizer que esta pesquisa tem como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta da instituição”.

A coleta de dados primários ocorreu por meio de questionário. A pesquisa realizou-se na Diretoria de Controle dos Municípios – DMU, a qual na sua área fim, que se divide em 03 (três) Inspeções com 03 (três) Divisões cada, de acordo com a Portaria Nº TC 0324/2011, a qual consolida a organização administrativa básica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. As competências da DMU estão descritas nos artigos 22 e 23 da Resolução TC 011/2002.

Utilizou-se a Lei de Acesso a Informação (Lei 12.527/2011) para solicitar ao Tribunal de Contas o cronograma apresentado por cada município catarinense para realizar a implantação do seu sistema de custos. O Tribunal remeteu esta informação por meio da comunicação 785/2012.

Aplicou-se o questionário por meio de e-mail, aos servidores da área fim da DMU, que ocupam cargo de direção e chefia. No questionário existiam perguntas fechadas com as alternativas de resposta: Sim, Não, e Não sei. Após cada pergunta fechada, com exceção da pergunta sobre sigilo fiscal e bancário, havia uma pergunta aberta solicitando a especificação do motivo do respondente ter assinalado a opção Sim. Todas as questões são relacionadas ao problema em estudo na intenção de conhecê-lo melhor. Após o recebimento das respostas,

tabulou-se e deu-se tratamento estatístico aos dados obtidos, por fim, realizou-se uma análise qualitativa-quantitativa.

No questionário constavam os contextos 1, 2 e 3 com as seguintes perguntas:

1- Em relação à fiscalização do cumprimento dos princípios constitucionais da economicidade (art. 70 da CF) e da eficiência (art. 37 da CF) na administração pública:

- a) Há ferramentas de trabalho que permitam aferir o cumprimento destes princípios?
- b) Falta legislação que regulamente a fiscalização destes princípios?
- c) Você consegue avaliar/mensurar o valor justo nas aquisições/contratações?

2 – Em relação a desvios de recursos públicos e como agir para garantir os princípios da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade.

- a) É possível, na atuação do TCE, comprovar o conluio entre participantes de licitações?
- b) A existência do sigilo fiscal e bancário dificulta a descoberta de desvios de dinheiro público?

3 – A partir da implantação de sistema de custos (parágrafo 3º do art. 50 da LRF) nos jurisdicionados.

- a) Será viável utilizar indicadores padrões de custos nas análises das contas municipais?
- b) Haverá como evitar que particularidades regionais venham a distorcer a comparação entre os custos de diferentes municípios?
- c) O sistema de custos dificultará a ocorrência de superfaturamento?
- d) A implantação de um sistema de custos permitirá uma análise de custo/benefício das decisões do administrador?
- e) É viável a imposição de um modelo de sistema de custos, por parte do TCESC, que seja útil para fins gerenciais e de controle?

O questionário foi respondido com o diretor, 03 (três) coordenadores de inspetoria, e os 09 (nove) chefes de divisão da diretoria. Tal escolha deveu-se a qualificação e competência destes profissionais que foram designados a ocupar cargos de direção e chefia. E, devido, no atual contexto, que as suas percepções tendem a ser as que guiarão a atuação da DMU.

#### 4. Descrição e Análise dos Dados

Do questionário enviado aos servidores com cargo de direção e chefia da DMU, houve 10 (dez) respostas, sendo os respondentes 01 (um) diretor, 02 (dois) coordenadores de inspetoria, e 07 (sete) chefes de divisão.

Em relação às perguntas fechadas, pode-se visualizar o resultado da pesquisa pela observação de cada tabela a seguir disposta, sendo uma tabela para cada contexto de perguntas.

As 03 (três) perguntas, relacionadas na Tabela 4, tratam da fiscalização dos princípios constitucionais da eficiência e economicidade.

Contexto apresentado: 1 - Em relação à fiscalização do cumprimento dos princípios constitucionais da economicidade (art. 70 da CF) e da eficiência (art. 37 da CF):			
Contexto/Pergunta	SIM	NÃO	NÃO SEI
Há ferramentas de trabalho que permitam aferir o cumprimento destes princípios?	5	4	1
Falta legislação que regulamente a fiscalização destes princípios?	5	5	0
Você consegue avaliar/mensurar o valor justo nas aquisições/contratações?	4	6	0

**Tabela 4 - Fiscalização do cumprimento dos princípios constitucionais (Dados da pesquisa)**

No contexto 1, considerando as suas 03 (três) questões em conjunto houve 30 (trinta) respostas, sendo 14 (quatorze) com a opção Sim, 15 (quinze) com a opção Não, e 01 (uma) com a opção Não Sei.

Avançando-se para a análise das respostas dos servidores que optaram pelo opção SIM, analisando separadamente as perguntas, verificou-se o resultado à seguir exposto.

Os respondentes que assinalaram que existem ferramentas de trabalho para aferir o cumprimento dos princípios da economicidade e eficiência especificam estas como: auditorias in loco (03 citações); sistema e-Sfinge, que é um sistema informatizado pelo qual os municípios tem que remeter informações à DMU (02 citações); auditoria operacional, qualificação dos servidores, indicadores de custos, informes sobre despesas, plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias, lei orçamentária anual, e controles internos (todos com 01 citação).

Quatro respondentes entendem que falta legislação para regulamentar a fiscalização dos princípios citados no contexto, argumentam que é preciso definir critérios e parâmetros-para esta fiscalização. Um respondente informou que a regulação deveria focar-se nos resultados obtidos em comparação aos objetivos traçados.

Quanto a conseguir avaliar/mensurar o valor justo, os que entenderam ser possível fundamentam-se em informações obtidas no mercado, com utilização do sistema e-Sfinge e outros para cruzamento de informações.

Na Tabela 5, trata-se de 02 (duas) questões relacionadas com desvios de recursos públicos.

Contexto apresentado: 2 - Em relação a desvios de recursos públicos, e como agir para garantir os princípios da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade.			
Contexto/Pergunta	SIM	NÃO	NÃO SEI
É possível, na atuação do TCE, comprovar o conluio entre participantes de licitações?	2	6	2
A existência do sigilo fiscal e bancário dificulta a descoberta de desvios de dinheiro público?	10	0	0

**Tabela 5 - Desvios de recursos públicos (Dados da pesquisa)**

No contexto 2, além da unanimidade obtida ao entender-se que a existência do sigilo fiscal e bancário dificulta a descoberta de desvios de dinheiro público, apenas em 20% das respostas entende-se que é possível, na atuação do TCE, ser comprovado o conluio entre participantes de licitações. Nestes casos, por meio de auditorias nos processos licitatórios e de compras, e cruzando-se dados entre vários sistemas.

Já na Tabela 6, relaciona-se perguntas que se busca explorar de que forma a implantação de um sistema de custos nos municípios pode servir como ferramenta ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina no seu dever de fiscalização.

Contexto apresentado: 3 – A partir da implantação de sistema de custos (parágrafo 3º do art. 50 da LRF) nos jurisdicionados.			
Contexto/Pergunta	SIM	NÃO	NÃO SEI
Será viável utilizar indicadores padrões de custos nas análises das contas municipais?	6	1	3
Haverá como evitar que particularidades regionais venham a distorcer a comparação entre os custos de diferentes municípios?	4	2	4
O sistema de custos dificultará a ocorrência de superfaturamento?	6	3	1
A implantação de um sistema de custos permitirá uma análise de custo/benefício das decisões do administrador?	7	0	3
É viável a imposição de um modelo de sistema de custos, por parte do TCESC, que seja útil para fins gerenciais e de controle?	5	4	1

**Tabela 6 - Implantação de sistema de custos (Dados da pesquisa)**

No contexto 3, verifica-se que 60% dos respondentes entendem que será viável utilizar indicadores padrões de custos nas análises das contas municipais, comparando-se as informações de custos de diferentes municípios.

Na pergunta sobre se haveria como evitar que particularidades regionais venham a distorcer a comparação entre os custos de diferentes municípios, percebeu-se o menor índice de respostas Sim neste contexto, e os que entenderam haver como evitar justificaram que seria possível por meio de: identificar as variáveis locais (01 citação); tabular previamente para estabelecer um desvio padrão aceitável em relação à média (01 citação); através de sistema informatizado (01 citação); e fazendo comparações somente entre grupos homogêneos (01 citação).

Quanto à questão, se o sistema de custos dificultará a ocorrência de superfaturamento, 60% dos respondentes entenderam que sim, devido ao sistema possibilitar a comparação entre diversos municípios e desta forma possibilitar verificações, e por consequência destacar algum preço exorbitante.

Em relação à pergunta se a implantação de um sistema de custos permitirá uma análise de custo/benefício das decisões do administrador, verificou-se o segundo maior percentual de concordância, já que 70% dos respondentes entenderam que o sistema de custos permitirá esta análise. Auxiliando no planejamento das ações, permitindo a projeção de impacto das decisões e comparando custos das alternativas de decisões.

Finalmente, ao perguntar sobre a viabilidade de imposição de um modelo de sistema de custos, por parte do TCESC, que seja útil para fins gerenciais e de controle, obteve-se uma divisão das respostas, na qual 50% dos respondentes optou pela resposta Sim. Estes defenderam uma regulamentação do TCESC definindo critérios e conceitos homogêneos para utilização geral dos jurisdicionados. Isto em contraposição aos 40% dos respondentes que entenderam que não seria viável realizar a imposição, e 10% que não souberam opinar.

## 5. Conclusão

Demonstra-se na maioria das questões respondidas que ainda não existe um consenso sobre o assunto, com exceção das questões sobre o sigilo fiscal e bancário, e se a implantação de um sistema de custos permitirá uma análise de custo/benefício das decisões do administrador, nenhuma questão obteve um percentual acima de 60% de concordância.

Entende-se que o fato de não existir um entendimento padronizado sobre o tema decorre da novidade do mesmo, já que ainda é incipiente a implantação de sistema de custos nos municípios e, portanto, ainda não há fiscalização sendo efetuada.

Projeta-se que a partir do momento em que ocorrer a implantação efetiva do sistema de custos no município, as discussões sobre como fiscalizar eficiência e economicidade a partir desta ferramenta ganharam fôlego, as dificuldades e possibilidades serão melhor evidenciadas e discutidas com a vivência prática.

O objetivo deste trabalho que era investigar a percepção dos servidores, com cargo de direção e chefia, lotados na Diretoria de Controle dos Municípios, sobre a utilização de sistema de custos, como ferramenta, para fiscalizar a aplicação dos princípios constitucionais da eficiência e economicidade no âmbito de atuação do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, foi atingido. Já que nas respostas obtidas no questionário verificou-se a preocupação e conhecimento do tema por parte dos respondentes, embora não haja consenso na percepção da utilidade do sistema de custos para fim fiscalizatório.

Espera-se que o sistema de custos seja efetivamente um auxílio para o desenvolvimento de uma administração pública gerencial, e que auxilie também os órgãos de controle na sua missão de fiscalização.

O fato das administrações municipais não estarem sendo fiscalizadas no que tange ao seu sistema de custos trouxe uma séria limitação à pesquisa. Outra limitação foi a ausência de estudos prévios que pudessem servir de norte a esta pesquisa.

Sugere-se pesquisar as metodologias de sistemas de custos que foram implantadas nos municípios, e, também, efeitos benéficos que esta implantação trouxe.

## Referências

- ALMEIDA, André Graf; BORBA, José Alonso; FLORES, Luiz Carlos da Silva. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública – RAP** – Rio de Janeiro 43(3): 579-607 Maio/Jun. 2009.
- ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 1, p. 37-63, 1999.
- BITTI, Eugenio José Silva, *et al.* Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 7, n. 3, p. 06-24, jul./set., 2011.
- CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, vol. 45, n. 5, p. 1565-1586 Set/Out 2011.
- COSTA, José Isidio de Freitas, *et al.* Atuação dos Tribunais de Contas no combate à corrupção: uma análise dos requisitos para uma ação eficaz na visão do corpo técnico do TCE/PE. **V Congresso Anpcont** – Vitória, ES, Brasil – 20 a 23 de junho de 2011.
- CRUZ, Flávio da; PLATT, Orion Augusto Neto. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- DÍAZ, Daniel Carrasco; CARRILLO, Dionisio Buendía. La normalización de la contabilidad de costes en la administración local. **Revista Auditoría Pública**, n. 59, p. 101-115, abril 2013.
- GIL, António. **Como Elaborar Projectos de Pesquisa**, 4ª ed., São Paulo: Editora Atlas, 2002.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos – contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- HOGGETT, Paul. New modes of control in the public service. **Public Administration**, Vol. 74 Spring 9-32, 1996.
- LIMA, Gustavo Massa Ferreira. **O princípio constitucional da economicidade e o controle de desempenho pelos Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos : criando valor para a administração**. Tradução José Evaristo dos Santos - São Paulo : Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Crise econômica e reforma do Estado no Brasil: para uma nova interpretação da América Latina**. 1ª ed. São Paulo: Editora 34, 1996.
- PINTO, Marcos Roberto. Contabilidade de custos e sua aplicação nos Municípios brasileiros: um estudo de caso realizado sobre os Municípios fluminenses que formam a região do Médio Paraíba. **Revista de Administração Municipal – Municípios – IBAM**, Ano 57 – N. 276, p.32-43. Jan./Fev./Mar.

RIBAS JUNIOR, Salomão. **Corrupção endêmica: os Tribunais de Contas e o combate à corrupção**. Florianópolis: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina; co-edição Autor, 2000.

RONCALIO, Michele Patrícia *et al.* Adoção de Controle de Custos pelos Municípios Catarinenses, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. **6º. CONTECSI** – São Paulo, SP, Brasil – 03 a 05 de junho de 2009.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina**. Promulgada em 05 de outubro de 1989 com o texto consolidado até a Emenda Constitucional n. 59/2011.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar n. 202, de 15 de dezembro de 2000**. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências.

Secretaria do Tesouro Nacional – **Portaria STN n. 406, de 20 de junho de 2011**. Aprova partes da 4ª. Edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <[www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteII\\_PCP2011.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteII_PCP2011.pdf)> acesso em 30 de junho de 2012.

