

Sistema de Custos Público Municipal: Análise da Percepção dos Auditores de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia

Municipal Public Costs System: analysis of the perception of external control auditors in the Court of Accounts from the State of Rondônia

RESUMO

O objetivo do estudo foi aferir a percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia em relação à importância da concretização do Sistema de Custos Público Municipal (SCPM) e aos benefícios trazidos ao controle externo, bem como em relação à exequibilidade desse sistema como ferramenta de auxílio. Caracterizada como exploratória, a pesquisa teve abordagem qualitativa e o delineamento foi o estudo de caso. O questionário foi composto de perguntas que utilizaram a Escala de Likert e múltipla escolha. Os resultados evidenciaram a potencial capacidade de o SCPM representar um elemento potencializador das atividades de controle externo. Segundo os respondentes, entre aspectos elencados no artigo 70 da Constituição Federal, o financeiro e o operacional seriam aqueles que passariam por um maior impacto positivo com a implementação do sistema. Os empecilhos à plena utilização e operação do SCPM são a ausência de preparação para a utilização de tecnologia da informação e a não disponibilização de treinamento adequado. Até o fim da elaboração deste estudo, não se constatou que algum município em Rondônia tenha implementado efetivamente o sistema de custos. O estudo interessa aos gestores e contadores públicos, servidores dos Tribunais de Contas, bem como aos cidadãos empenhados na instrumentalização do controle social das contas públicas.

Palavras-chave: Controle externo. Gestão pública. Municípios. Sistema de custos público.

ABSTRACT:

The aim of this study is to assess the auditors perception in the Court of Accounts from the State of Rondônia (Tribunal de Contas do Estado de Rondônia) on the importance of the implementation of the Municipal Public Costs System (MPCS) and the benefits brought to the external control, as well as for its feasibility as an auxiliary tool. The research is exploratory, with a qualitative approach, and its methodology is the case study. The questionnaire is composed of questions which use the Likert scale, as well as others of multiple choices. The results showed the potential ability of MPCS as an enhancing element of the external control of activities. According to the participants, among the aspects listed in the article 70 of the Federal Constitution, the financial and operational would be the ones that would experience a greater positive impact with the implementation of this system. The obstacles that prevent the full use and operation of MPCS are the lack of preparation for the use of information technology and the unavailability of proper training. Until the end of this study, no municipalities in Rondônia had effectively implemented the System of Costs. The study is of interest to managers and public accountants, to employees of the Court of Accounts, as well as to citizens interested in the implementation of the social control of public expenses.

Keywords: External control. Public management. Municipalities. Public Costs System.

João José Austríaco Moraes

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia – UNIR, Campus Vilhena. Avenida XV de Novembro, 3282, Centro, Vilhena, Rondônia, CEP 76980-000. E-mail: austriacomoraes@hotmail.com.

Alexandre de Freitas Carneiro

Mestre em Administração pela Universidade Federal de Rondônia – UNIR, Campus Vilhena. Professor do Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis. Contato: Avenida 02 (Rotary Clube), 3.756, Setor 10, Jardim Social, Vilhena, Rondônia, CEP. 76.980-000. E-mail: alexandrevha95@gmail.com.

José Moreira da Silva Neto

Doutor em Engenharia de Produção. Professor do Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis e do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Contato: Rua Severino Silva, 3475, Bairro Cuniã, Porto Velho, Rondônia, CEP 76824.502. E-mail: msilva@unir.br.

José Arílson de Souza

Professor do Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Rondônia. Mestrado em Administração. Contato: Rua José Mendes, 844, Jardim Eldorado, Vilhena, Rondônia, CEP 76.980-000. E-mail: professorarilson@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

Com a crescente utilização e solidificação da democracia brasileira, a sociedade, frente aos anseios de seus diferentes segmentos, impõe uma leva de exigências ao administrador público em relação a decisões e ações direcionadas que prezem pela eficiência, agilidade, eficácia, transparência e flexibilidade. Nesse contexto, são notórios os desafios da gestão pública diante da articulação de interesses sociais. Com isso, a superação de tais desafios se torna condição indispensável para a manutenção do balizamento mínimo de governança – capacidade de governo do Estado, explica Chiavenato (2008) – e da qualidade social.

A obrigatoriedade de implementação do sistema de custos público nos municípios tem subsídio legal na Portaria STN nº. 828, de 2011, que alterou a redação do artigo 6º da Portaria STN nº. 406, do mesmo ano. O dispositivo estabelece que, gradualmente, a partir do exercício de 2012, e, integralmente, até o final do exercício de 2014, os municípios deverão adotar o sistema de custos. Como reflexo, a estrita observação à norma é de extrema relevância para a consolidação de ações gerenciais em âmbito municipal e para o direcionamento e equalização de recursos, devido à sua proximidade em relação às ideologias sociais.

Conjugando-se com a importância de um sistema que permita o acompanhamento específico e detalhado dos gastos dos administradores públicos, o controle externo surge como insigne expediente na apuração dos resultados das contas públicas, haja vista que possui o condão de coibir os abusos de poder, além de alicerçar a atuação das autoridades administrativas em benefício do interesse público, por meio de apontamentos de cunho orientador, fiscalizatório e, por vezes, punitivo. Além disso, o controle externo é elemento indispensável para balizar os programas de governo, os quais são apresentados à fiscalização por meio de instrumentos a exemplo de relatórios circunstanciados. Tal balizamento consiste na verificação da correta aplicação dos atos normativos, da indicação de lacunas e de imperfeições e também na averiguação da veracidade da operacionalização de atos, tudo com o objetivo de aprimorar as ações direcionadas à sociedade e ao próprio funcionamento da máquina pública.

O problema desta pesquisa é o de identificar se há, com a obrigatoriedade de implementação do Sistema de Custos Público nos municípios (SCPM), viabilidade, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, para que os resultados da aplicação desse modelo de custos aperfeiçoem ainda mais a atividade de controle externo realizado pela Corte de Contas. Visto que não há muitas pesquisas acerca deste tema, este trabalho justifica-se no âmbito acadêmico e pode contribuir para o avanço dos estudos na implementação do SCPM, observada a obrigatoriedade dessa ação até o final do ano de 2014. Justifica-se, ainda, por causa da declaração da *International Federation of Accountants* – IFAC (2000), segundo a qual há necessidade de estudos aplicados em custos no setor público.

Dessa forma, o objetivo deste estudo é aferir, sob aspectos qualitativos e quantitativos, a percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia em relação à importância da concretização do SCPM e aos benefícios trazidos por esse sistema ao controle externo, bem como quanto à sua exequibilidade como ferramenta de auxílio.

O artigo está estruturado em outras quatro seções, para além desta introdução. Na seção 2, o marco teórico abrange o controle externo da gestão pública, sistema de custos do setor público, estudos anteriores e reflexões teóricas; a seção 3 trata dos procedimentos metodológicos; a seção 4, da análise e discussão dos resultados; e por fim, na seção 5, as considerações finais com as limitações deste estudo e sugestões de novas pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle externo da gestão pública

Inicialmente, é salutar que se trate da origem legal do conceito ‘Controle da Administração’. Obedecendo a uma hierarquia temporal, será tratado primeiro do que dispõe o Decreto Lei nº. 200 de 1967, que previu, em seu título II, o controle administrativo como princípio fundamental a ser obedecido pela Administração Pública. Avançando na linha temporal, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 2º, dispõe que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

Neste ponto, fazem-se necessários apontamentos mais analíticos acerca dos meandros do referido artigo. Segundo Borges e Sá (2015), pode-se apreender, dessa passagem da Constituição, a essência de ‘Controle da Administração’ – ao mesmo tempo em que o legislador constituinte afirmou que os poderes são independentes, também deixou evidente que são harmônicos. A ideia de ‘harmonia’ remete a um elemento amenizador da independência, porquanto, além do controle exercido pelos poderes em virtude de seus próprios atos, há a possibilidade de interferência entre as esferas executiva, legislativa e judiciária, de forma a se conterem possíveis abusos. A isso se dá o nome de ‘Controle da Administração’. Das lições de Alexandre e Deus (2015), conclui-se que, sob um aspecto técnico, o ato de exercer o controle da administração pública é derivado da prerrogativa de corrigir e verificar atos e/ou atividades do Estado, da qual dispõem os órgãos estatais em si, em seu sentido subjetivo, e, em determinados momentos, os cidadãos.

No que tange ao Controle Externo, Alexandre e Deus (2015) definem-no como atividade exercida por órgão alheio à estrutura do Poder controlado, o que acontece, por exemplo, quando o Tribunal de Contas aprecia as contas dos ges-

tores do Poder Executivo. Nesse âmbito, surge o Poder Legislativo que, além de sua função legiferante, possui também a função fiscalizadora. No seio desta função, insere-se o papel do controle externo, desempenhado quando um Poder fiscaliza as contas do outro Poder.

A partir de doutrinamentos expostos nesta pesquisa, pode-se afirmar que o controle exercido pelo Poder Legislativo, no âmbito do controle externo, é notoriamente dotado de cunho político, o que significa maior abrangência de atuação e um exercício além dos aspectos formais previstos em lei, subjacente, por exemplo, à conveniência pública na efetuação de gastos e aplicações de dinheiro público.

As diretrizes do 'Controle Externo' se encontram nos artigos 70 e 71 de nossa atual Carta Magna, que se aplicam, por simetria, aos tribunais de contas estaduais.

Art. 70. A fiscalização **contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial** da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o **auxílio do Tribunal de Contas da União...** (Grifo nosso).

No que tange aos municípios, o texto constitucional também prevê a competência para o exercício do controle externo:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1.º O **controle externo** da Câmara Municipal será exercido com o **auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados** ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver. (Grifo nosso).

Diante da aparente problemática apresentada pela ausência dos aspectos de fiscalização previstos no artigo 70 da Carta Magna, no controle externo de seara municipal, será usado o efeito do princípio do paralelismo para justificar a irradiação dessas perspectivas de fiscalização também nesse âmbito de controle. Com efeito, cumpre destacar as principais características das facetas da fiscalização atribuída ao controle externo, prevista no artigo 70 de nossa atual Constituição Federal. De acordo com Alexandrino e Paulo (2012), o aspecto contábil diz respeito à precisa formalização dos registros de receitas e despesas; o financeiro trata do acompanhamento de movimentações bancárias, empenhos e liquidações de despesas, entrada de valores, etc.; na área orçamentária, verifica-se o acompanhamento da correta execução do orçamento programado; sob o prisma operacional, afere-se a efetivação das atividades administrativas em geral, em que se verifica a legalidade dos procedimentos e a adequação aos princípios de eficiência e economicidade.

Faça-se um adendo. Aqui, ao menos no plano teórico, há o aspecto que mais se beneficiaria com a implementação do SCPM, em se tratando de controle externo de âmbito estadual, pois se verificariam diretamente e com mais precisão as características tratadas no enfoque operacional. Este item será tratado de forma mais analítica quando forem abordados os reflexos gerenciais e sociais decorrentes da adoção do SCPM. Por fim, sob o aspecto patrimonial, há a incidência da fiscalização sobre o próprio patrimônio público.

2.2 Sistema de custos nos municípios e estudos anteriores

A previsão da implantação do sistema de custos nos entes políticos teve seu início, de forma incipiente, com a edição da Lei n.º 4320/64, ao dispor, em seu artigo 85, que os serviços contábeis seriam organizados de forma a que o acompanhamento da execução orçamentária fosse plenamente assistido. Eram também exigidos o conhecimento da composição patrimonial e a determinação dos custos dos serviços industriais. De certa forma, essa lei representou uma inovação na gestão e controle ao oferecer embasamento para que novos sistemas fossem desenvolvidos. O Decreto-Lei n.º 200/67, por sua vez, determina, em seu artigo 79, que “[...] a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão [...]”.

Já a Lei Complementar n.º 101, de 2000, estatuiu, em seu artigo 50, parágrafo terceiro, que a administração pública, em todas as esferas políticas, sustentará um sistema de custos que propicie a apreciação e o acompanhamento da gestão financeira, patrimonial e orçamentária. Ainda sobre o assunto, essa lei dispôs, em seu parágrafo 4º, inciso I, alínea e, de forma a corroborar o exposto, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá estabelecer “[...] normas relativas ao controle de custos e [sobre] a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos [...]”. Assim, e conforme Cruz e Platt Neto (2007), existem variadas justificativas para a adoção de uma metodologia de custos, mas, indubitavelmente, a principal delas é a determinação legal da combinação do artigo 4º com o artigo 50 da referida lei.

É imprescindível, por ora, citar o estudo realizado por Carneiro *et al.* (2012) na área da aplicação do SCPM, no qual

foram questionados quais seriam os fatores que determinariam as dificuldades para a implantação de sistema de custos no município de Vilhena, Rondônia. O resultado do estudo apurou certos fatores que poderiam dificultar essa implementação, como a ausência de conhecimento por parte do gestor em relação a essa ferramenta de custeio, a falta de interesse por essa modalidade de controle, a carência de servidores com qualificação na área da tecnologia da informação e a ausência de planejamento das atividades. No ano de 2013 até o momento da finalização deste estudo, não havia sido iniciada a implantação do SCPM. Mas vencer esse desafio torna-se necessário, pois, de acordo com Slomski (2007), com a evolução da sociedade, é preciso que os gestores públicos conheçam os custos em suas entidades.

No estudo feito por Araújo, Carneiro e Santana (2015), constatou-se que a adoção do SCPM é importante. Verifica-se que há uma divulgação, no meio interno, sobre o controle de custos. Contudo, o sistema não está devidamente implantado, nem houve disponibilidade orçamentária e financeira para que se concretizasse a implantação imediata para o ano de 2014. O estudo ainda revela que há pouca manifestação de interesse sobre a implementação do sistema de custos. Entre os motivos que fundamentam essa realidade, podem ser citadas a discordância e a indecisão dos gestores públicos quanto à elaboração e à execução de planejamento e do cronograma de implantação do sistema.

Faz-se mister também trazer ao terreno de nosso estudo a pesquisa de Degenhart, Frank e Voght (2014). No campo de aplicação dessa pesquisa (municípios abrangidos pela 31ª SDR – Santa Catarina), foi evidenciado que as prefeituras não possuem preparação para utilizar tecnologia da informação como uma ferramenta no ciclo de gestão municipal, fato que constitui um óbice à implementação de sistemas eletrônicos destinados à análise de custos.

2.2.1 Implantação integral do SCPM: análise das diretrizes legais e doutrinárias

Consoante o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, parte II, edição 2012, ao concretizar o processo de *accountability*, a informação de custos no setor público oferece meios para que a sociedade possa compreender com mais nitidez a utilização dos recursos públicos.

Tendo em vista as disposições legais, Martins (2003) ensina que a contabilidade de custos e os subsistemas decorrentes dela têm duas funções essenciais: auxiliar a atividade de controle e subsidiar as tomadas de decisões. Nessa mesma linha de raciocínio, verificada a iminência inequívoca de sua adoção, foi editada, anteriormente ao MCASP edição 2012, a Portaria nº. 828, de 2011, que em seu art. 6º, parágrafo único, dispõe que:

Cada ente da Federação divulgará, até 90 (noventa) dias após o início do exercício de 2012, em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos adotados e o cronograma de ações a **adotar até 2014**, evidenciando os seguintes aspectos que seguem, em ordem cronológica a critério do poder ou Órgão:

VI – **Implementação do sistema de custos.** (Grifo nosso).

Desse modo, fica evidenciada a obrigatoriedade da introdução do SCPM, obrigatoriedade essa que, a partir de 2012, teve seu tempo de adaptação iniciado. Faz-se mister citar a NBC T 16.2 (CFC, 2008), que definiu as funções do subsistema de custos como o instrumento que registra, processa e evidencia os custos dos bens disponibilizados e de serviços ofertados à população pelos entes públicos. Ainda sobre o assunto, a NBC T 16.11 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2011) ressalta que o SCPM deve ser implementado de forma metódica e progressiva, de tal modo que sua efetivação leve em consideração os objetivos das entidades envolvidas, a segmentação das necessidades dos usuários e também a ideologia da responsabilização e controle social. Dessa forma, é inegável que há de se considerar os postulados básicos das informações de custos, como os princípios da contabilidade gerencial que lhes são aplicados e os atributos inerentes à própria informação.

A NBC T 16.11 (CFC, 2011) expõe os atributos da informação de custos, sendo os mais relevantes o valor social, a comparabilidade e a granularidade. Tais atributos, respectivamente, possuem as características de proporcionar maior transparência dos gastos públicos, de gerar a possibilidade de comparação entre distintas instituições em que o custo seja mensurado pelo mesmo critério e, por fim, de produzir informações em diversos níveis de detalhamento.

2.2.2 Reflexos gerenciais e sociais da adoção do SCPM

Considerando os benefícios ligados ao SCPM, parte-se da premissa de que é necessária a implementação desse sistema. Conforme Garces e Silveira (2002), na administração contemporânea, não há correlação entre os principais gastos dispensados e os seus respectivos programas de aplicação, como ocorre, principalmente, com as despesas de pessoal. Em vista disso e ainda de acordo com os autores, o encadeamento desses custos diretamente com os resultados será de suma importância para se obter a racionalização dos recursos. Com isso, a evidenciação dos dispêndios governamentais poderá fazer com que se aprimore o custo/benefício dos gastos. Nesse sentido, Mauss, Diehl e Bleiel (2012) afirmam que

a contabilidade de custos na gestão do serviço público é a base para a apuração da eficiência.

Podem-se elencar resultados eficazes obtidos com a implementação do SCPM, entre os quais de acordo com o estudo de Nassumo *et al.* (2001), estão a redução de consumo; a melhoria na gestão orçamentária, com a apuração adequada de custos; a melhoria no monitoramento e controle de estoques; a realização de compras mais racionais e planejadas; a identificação de áreas em que existe ociosidade de mão de obra; a identificação de órgãos ineficientes exercendo atribuições não estratégicas; e, por fim, a verificação da viabilidade econômica da terceirização de atividades. Para Söthe, Kreuzberg e Scarpin (2012), as funções gerenciais de custos no setor público são: elaboração de orçamentos, controle e redução de custos, fixação de preços e taxas, avaliação de desempenho, avaliação de programas e auxílio nas decisões econômicas.

Ainda sobre o assunto, Cruz e Platt Neto (2007) também citam algumas vantagens de se adotar uma sistemática de custos nos municípios. Entre elas podemos destacar o subsídio informacional de que o gestor público poderá dispor para alterar a forma como se porta perante o Tribunal de Contas e a melhoria no aproveitamento dos recursos para aperfeiçoar o planejamento das despesas e a prestação de serviços adequados à realidade social. Para suprir essa lacuna informacional, Mauss e Souza (2008) atestam a necessidade de um sistema de custos integrado à contabilidade governamental para possibilitar melhor controle e prestação de contas à sociedade.

2.2.3 Metodologia de implantação do SCPM

De forma lapidada, Cruz e Platt Neto (2007) expõem que a opção mais viável para uma implantação do SCPM é a do custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing – ABC*), adaptado às necessidades do setor estatal. Outro aspecto que contribui para a imposição dessa linha de pensamento é a forma como os custos por atividades reagem ao ambiente, de modo que, conforme esses autores (2007), que ratificam a posição de Cooper e Kaplan, arquitetos desse modelo, o método ABC fornece as relações entre as atividades e o consumo de recursos. As diferenças entre o método de custeio ABC e os demais ficam evidenciadas na Figura 1.

Figura 1 – Comparação entre métodos de custeio e o sistema ABC.

SISTEMA TRADICIONAL	SISTEMA ABC
Assume que os produtos consomem custos	Rastreia custos baseados em sua demanda por atividade
Recursos Consumidos por Produtos	Recursos Consumidos por Atividades Consumidas por Produtos

Fonte: Cruz e Platt Neto (2007).

Em pesquisa recente, concluiu-se que o método de custeio ABC é o mais discutido, bem como o mais orientado para o setor público (CARNEIRO *et al.*, 2012).

2.3 Reflexões teóricas vs. custos no setor público

Em síntese, neste tópico, inicialmente é feita uma breve análise, sob a luz dos ensinamentos de Brandt (2010), com o intento de estabelecer o vínculo entre a Teoria Institucional, a Teoria Contingencial e a Contabilidade Gerencial/de Custos ao terreno do presente estudo. Com isso, as observações feitas serão direcionadas à administração pública.

Como é cediço, a Contabilidade Gerencial deu origem a de Custos. Esta, por sua vez, serve de instrumento à tomada de decisão e ao controle gerencial. No presente momento, a doutrina define que o perfil da Contabilidade de Custos está voltado à criação de valor para uma dada entidade. A partir daí, é imprescindível que se analise a capacidade de reação e evolução (do agir e da geração de informações) dessa ciência, em referência a fenômenos, quer sejam internos (Teoria Institucional) ou externos (Teoria Contingencial), que alterem a forma de atuação da Administração Pública em seu objetivo institucional – servir à sociedade.

A Teoria Institucional, além de tratar dos fenômenos internos que alteram a conduta institucional, procura fundamentar a legitimação dos processos organizacionais, entre eles o de geração de informações, pois estes estão em constante evolução e sujeitos a alterações promovidas pelos gestores. Diante disso, podemos traçar um paralelo com a realidade da administração pública e estabelecer o funcionamento dessa teoria ao discorrermos sobre o princípio da

legalidade: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”, conforme lapidado no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Esse excerto, por sua vez, deve ser analisado sob duas perspectivas: a do particular e a do agente público. Enquanto aquele pode fazer tudo o que não é proibido por lei, este tem sua atuação estritamente atrelada aos ditames legais, excetuando-se os casos de discricionariedade.

Vê-se que, nesse ponto, há uma ampla aplicação da Teoria Institucional na administração pública, pois a lei atua concomitantemente como modelo de conduta aos administradores, um código a ser seguido, e como uma unificadora da expectativa externa, pois a sociedade espera que a lei seja lei e regule a vida administrativa. Segundo esse raciocínio, podemos citar como instrumentos que ditam a atuação administrativa, por exemplo, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e as instruções normativas da Secretaria de Tesouro Nacional. Sendo documentos internos à administração, influenciam as ações dela, notadamente, em nosso estudo, na área contábil.

A Teoria Contingencial busca explicar as mudanças institucionais em resposta a fatores externos, que não são objeto de controle por parte da instituição, ou seja, as contingências. Com efeito, mantendo o paralelo até aqui estabelecido com a administração pública, podemos destacar uma evidente relação desta teoria com os anseios sociais, necessidades que abrangem a atividade administrativa. Conseqüentemente, os sistemas internos são submetidos a uma constante revisão para que continuem atendendo à sociedade de forma satisfatória, pelo menos no que se refere ao plano teórico.

Daft (2014) analisa a Teoria da Contingência da tomada de decisão em duas dimensões: consenso do problema e conhecimento técnico sobre soluções. A primeira, segundo o autor, está relacionada à natureza de um problema e aos resultados e metas a serem perseguidos e a segunda refere-se ao entendimento sobre as ações que resolvem esses problemas e permitem alcançar as metas da organização. Decisões que envolvem custos públicos têm reflexos nos problemas sociais a serem solucionados.

Contudo, a conexão entre as duas teorias na seara da administração pública não pode ser analisada sob o ponto de vista de que estão situadas em um sistema hermético, estanque. Nossa apreciação encontra suporte na ideia de que as teorias Institucional e Contingencial estão dinamicamente inseridas em um agrupamento mutualista, no qual ambas são necessárias à complementação da compreensão dos fatores internos e externos responsáveis pela evolução da contabilidade gerencial/de custos e, conseqüentemente, da atuação do gestor público na sociedade.

Diante desse cenário, a estruturação administrativa pública tornou-se apta à recepção da administração gerencial, ou, em outros termos, da Nova Gestão Pública (NGP). Ela foi introduzida no Brasil em 1995, por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado. Os termos ‘nova gestão pública’, ‘nova administração pública’ (*new public management*) e ‘administração pública gerencial’ são sinônimos (DENHARDT, 2012).

De acordo com a literatura internacional, o movimento *new public management* está ligado à noção de eficiência e à cultura do *management*, trazidas do setor privado para o setor público (OSBORNE; GAEBLER, 1994; DIEFENBACK, 2009; ENGIDA; BARDILL, 2013). Secchi (2009) expõe que a NGP é um parâmetro, um modelo normativo, baseado nos princípios da eficiência, da eficácia e da competitividade, utilizado para a arquitetura e coordenação da administração pública. Nesse sentido, há a pressuposição de que esse modelo tenha valores que incentivem a produtividade, a orientação aos serviços e a submissão a *rankings* e *accountability*.

Para que o conceito de NGP seja concretizado de fato, é inequívoca a necessidade de um sistema que ofereça a possibilidade de racionalização dos recursos ao administrador público na tomada de suas decisões. Tendo em vista o exposto por Santos e Silva (2014), conclui-se que há uma intrínseca correlação entre a eficiência e o controle do gasto público, porquanto esta não possui somente a finalidade de se limitar aos aspectos essencialmente práticos, por exemplo, abordar onde e quando os recursos serão aplicados, mas também racionalizar a qualidade do gasto, de forma a que se atinja o perene objetivo de converter os recursos dos contribuintes em lucro social, o que satisfaz as premissas da NGP. No Quadro 1, é exposto um panorama da NGP.

Na pesquisa de Bitti, Aquino e Cardoso (2011), evidenciou-se que a discussão teórica mais comum na literatura internacional diz respeito à ideia de que a adoção de um sistema de custos provém da demanda organizacional ou de efeitos institucionais. A demanda organizacional retrata o juízo de que se valem os gestores ao ponderarem sobre a relevância e utilidade das informações de custos; já os efeitos institucionais têm relação com a busca, por parte da organização, da ratificação moral e legal de suas práticas mediante atores externos à organização. Esses autores citam também que essas duas hipóteses são complementares entre si (cf. GUPTA; DIRSMITH; FOGARTY, 1994; GEIGER; ITTNER, 1996). Ainda de acordo com Bitti, Aquino e Cardoso, o estágio atual de nossa gestão pública faz com que as administrações, diretas e indiretas, adotem uma postura de autossustentabilidade, em se tratando de recursos orçamentários. Dessa forma, equiparam-se a um nível de pressão também observado no setor privado.

Geiger e Itner (1996 *apud* BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011) trouxeram a forma como os custos são gerenciados nas agências federais norte-americanas, aspecto de fulcral importância, pois, no Brasil, o modelo adotado para o funcionamento das Agências Executivas é o norte-americano. Percebeu-se que a razão entre a incerteza de repasses orçamentários para a manutenção de suas atividades e a utilização de sistema de custos era diretamente proporcional. Segundo as pesquisas de Geiger e Itner, métricas de custeio implantadas por determinação estatutária não são usadas, efetivamente, para fins gerenciais pelas secretarias da administração federal dos EUA.

Quadro 1 – Panorama da Nova Gestão Pública.

ITEM	DESCRIÇÃO	FONTES
Definições	1. Transposição de conceitos da administração de negócios para a administração pública no intuito de introduzir uma mudança cultural. 2. Movimento no sentido de uma abordagem da gestão que coloca a ênfase na transparência, gestão de desempenho e responsabilização dos trabalhadores do setor público e os gerentes.	SLOMSKI <i>et al.</i> (2008) HEYER (2011)
Características	Contextualizar o cidadão como um cliente em foco; dar o sentido claro da missão da organização pública; delegar autoridades; substituir normas por incentivos; elaborar orçamentos baseados em resultados; expor operações do governo à concorrência; procurar soluções de mercado e não apenas administrativas; medir o sucesso do governo pelo cidadão.	JONES E THOMPSON (2000)
Princípios Cinco “R”	Reestruturação; reengenharia; reinvenção; realinhamento; reconceituação.	JONES E THOMPSON (2000)
Objetivo	Construir um Estado que responda às necessidades dos cidadãos.	BRESSER PEREIRA (2006)
Contornos	Descentralização política; descentralização administrativa; organizações com poucos níveis hierárquicos; pressuposto da confiança limitada ao invés da desconfiança total; controle <i>a posteriori</i> ; administração voltada para o atendimento do cidadão e não autorreferida.	BRESSER PEREIRA (2006)
Correntes	Neoinstitucionalismo; gerencialismo; boa governança.	ANDION (2012)
Quadros teóricos	Teoria da escolha pública. Teoria do agente-principal (Agência). Teoria dos custos de transação. Teoria da técnica racional. Teoria institucional.	HEYER (2011)
Limites	Formação de uma nova elite burocrática; centralização do poder nas instâncias executivas; inadequação da utilização das técnicas e práticas advindas do setor privado no setor público; dificuldade de lidar com a complexidade dos sistemas administrativos e a dimensão sociopolítica da gestão; incompatibilidade entre a lógica gerencialista e o interesse público.	PAULA (2005)
Países precursores	Austrália, Canadá, USA, Nova Zelândia, Reino Unido.	SLOMSKI <i>et al.</i> (2008)

Fonte: Carneiro *et al.* (2014).

Outro aspecto pertinente também é descrito por Bitti, Aquino e Cardoso (2011): a baixa resistência de órgãos e entidades que se baseiam na teoria institucional para legitimar seus atos perante expectativas externas. Dessa forma, o sistema de custos seria meramente uma ferramenta semântica, pois, no âmbito interno, as práticas baseadas nas informações gerenciais seriam constantemente modificadas ou ignoradas e não contribuiriam para a tomada de decisão (cf. GUPTA; DIRSMITH; FOGARTY, 1994). Fica claro, portanto, que a utilização do sistema de custos se dá em duas frentes: em sua efetivação dentro da própria instituição e na percepção da sociedade acerca de ferramentas inovadoras na gestão pública.

De forma a solidificar a indicação do método, Cruz e Platt Neto (2007) citam os fatores cruciais para se determinar a utilização do método ABC, diferenciando-o dos demais, o que deve ocorrer quando, por exemplo, os custos indiretos estão maiores ou estão crescendo em relação ao custo total. Diante disso, o critério do método ABC, que verifica os recursos consumidos por atividades que, por sua vez, são consumidas por produtos, permite chegar a um custo mais aprimorado, pois há o detalhamento das raízes hierárquicas do tripé operacional – recursos, atividades e produtos, em ordem decrescente de abrangência. Dessa forma, não há a dependência de balizamentos departamentais, o que permite a identificação dos fenômenos que geram os custos nos processos da organização de forma global.

A gestão estratégica de custos, que tem sido amplamente discutida na academia e na prática da gestão societária, deve ganhar espaço ainda na gestão pública, pois, de acordo com Cavalcanti, Ferreira e Araújo (2013), ela auxilia os gestores no processo de redução de custos.

3 MÉTODO DA PESQUISA

Para atingir os objetivos propostos, elencados anteriormente, desenvolveu-se uma pesquisa, quanto aos fins, exploratória, tendo como base o levantamento bibliográfico e documental e a coleta de dados, por meio da aplicação de questionário, que, segundo Gil (2002), é um conjunto de questões respondidas por escrito pelo pesquisado. Tal justifica-se, uma vez que o meio mais adequado ao objeto de pesquisa foi uma amostragem não probabilística intencional, haja vista que os elementos participantes foram escolhidos entre os sujeitos ligados diretamente à prática fiscalizadora. Com isso, de acordo com Gil (2002), há a possibilidade de análise dos mais variados aspectos do objeto de estudo. Não obstante as ações supracitadas e, ainda consoante Gil (2002), foi primordial a execução da pesquisa documental, haja vista a gama de fontes normativas e doutrinárias que subsidiam o presente artigo. A análise ocorreu em concomitância à pesquisa exploratória, com o objetivo de solidificar a conjuntura dos métodos.

Quanto à abordagem, a pesquisa foi qualitativa, pois, de acordo com Lüdke e André (2013), por meio dela, logrou-se o aprofundamento dos dados descritivos obtidos e a complexidade das particularidades das opiniões dos profissionais de controle externo foi contextualizada.

No que tange aos meios, a pesquisa baseou-se em estudo de caso do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, o que foi concretizado por meio da aplicação de questionário de forma mista e, portanto, as perguntas foram elaboradas utilizando-se da escala de Likert, seguidas das justificativas de os sujeitos terem adotado determinado posicionamento em cada questão. Além disso, foram elaborados questionamentos nos quais o respondente indicou qual proposição oferecida mais se adequava à sua concepção acerca do assunto. Tais proposições, que poderão servir de parâmetro para pesquisas futuras, foram elaboradas a partir do entendimento até aqui desenvolvido no estudo. A averiguação foi efetuada mediante a aplicação de questionário aos agentes que atuam no controle externo, o que constitui a unidade da análise.

Quanto ao procedimento para a obtenção dos dados, utilizou-se a pesquisa de campo sem o emprego de técnicas probabilísticas de amostragem (OLIVEIRA, 2011). Justificou-se tal procedimento pelo fato de a abordagem ser qualitativa e pela preocupação ser a interpretação em vez de da mera medição (MARTINS; THEÓFILO, 2009).

A população investigada foi composta por 113 servidores ligados à atividade de controle externo, ou seja, de auditoria externa – servidores de todas as Secretarias Regionais de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (municípios de Porto Velho, Ariquemes, Cacoal e Vilhena). Dessa população, houve um retorno de 34 questionários, o que constituiu a amostra e correspondeu a 30,08% da população – portanto, maior que a média de devolução de questionários que, de acordo com Marconi e Lakatos (2009), é acima de 25%. Na Figura 2, apresenta-se um mapa, no qual é possível verificar, pelo traçado em vermelho, os locais da sede (capital Porto Velho) e das secretarias responsáveis pelo controle externo efetuado no Estado de Rondônia.

Figura 2 – Secretarias Regionais de Controle Externo do Estado de Rondônia.



Fonte: Elaboração própria.

O questionário foi elaborado e aplicado via *Google Forms*, programa encontrado no *Google Docs*, por meio da *internet*. Esse instrumento permite o retorno das informações de forma agrupada em caráter estatístico, de modo a equalizar a análise de conteúdo. Foram realizados dez questionamentos para que se verificassem e se conseguissem satisfazer os objetivos desta pesquisa. Esses questionamentos tiveram variações de escalas com quatro e três pontos, além de questões de múltipla escolha.

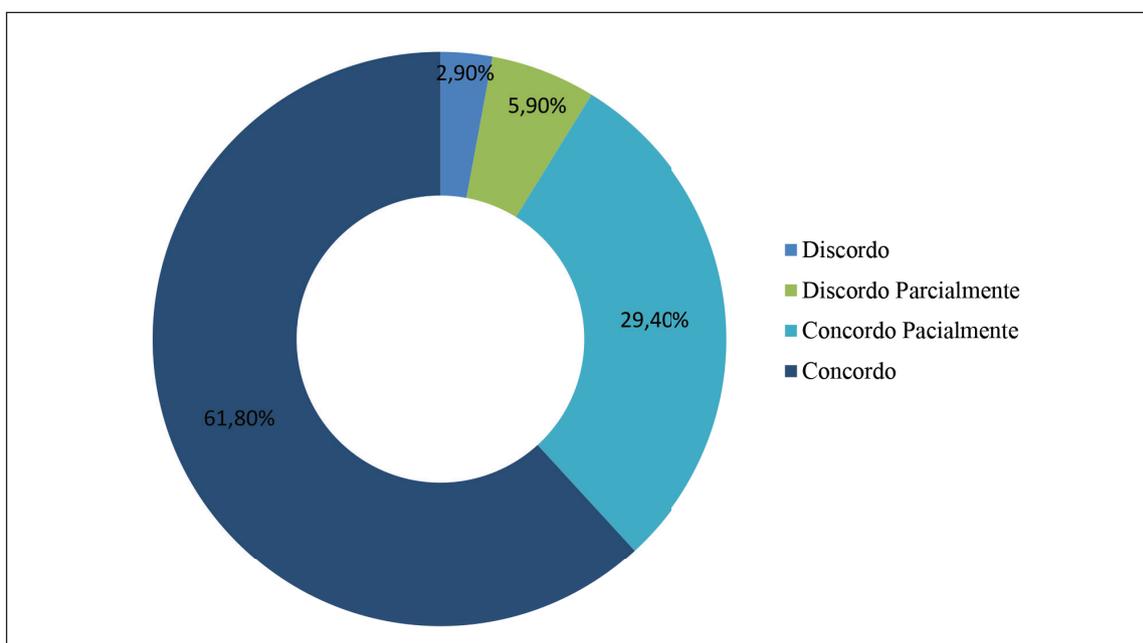
Em relação à análise de conteúdo, procedeu-se à apreciação dos elementos de forma qualitativa, para que se comparassem as diferentes perspectivas acerca da utilização do SCPM como ferramenta de auxílio à atividade de controle externo. Assim, foi possível a acareação das diferentes situações em relação ao objeto do estudo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os dados foram organizados em tabelas e gráficos que apresentam os resultados na forma de porcentagem. Será feita uma análise crítica das informações obtidas por meio das respostas dos 34 agentes públicos responsáveis pelo controle externo.

Primeiro, indagou-se a opinião dos respondentes sobre a capacidade de o SCPM gerar informações relevantes para a gestão pública na tomada de decisões, conforme mostra a Figura 3.

Figura 3 – Possibilidade de o SCPM contribuir com informações expressivas.



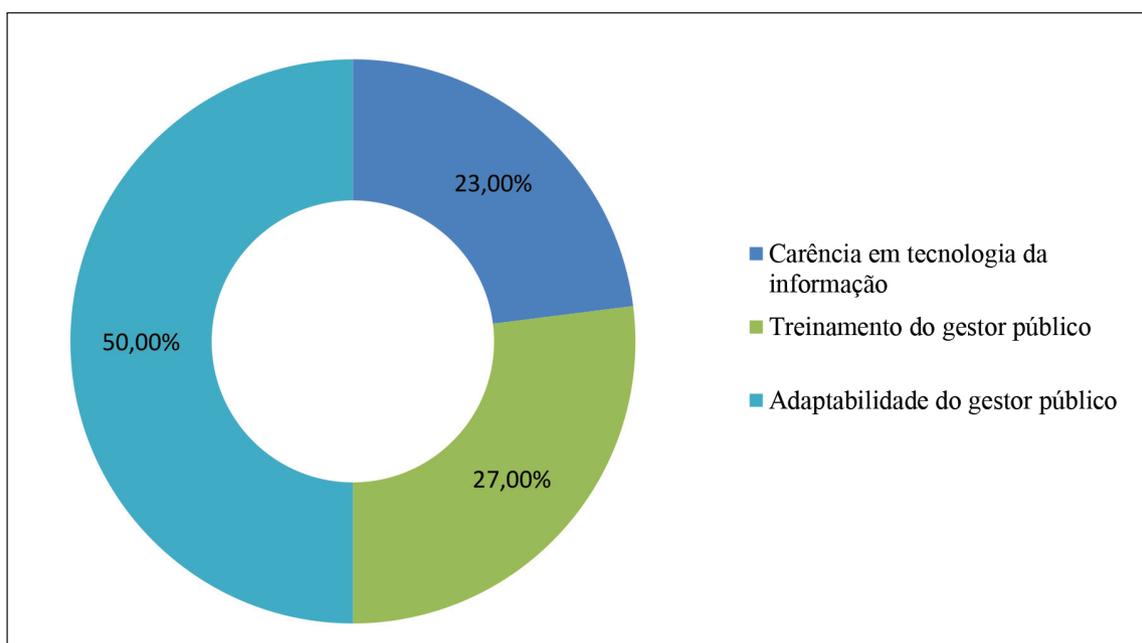
Fonte: Dados da pesquisa.

As respostas foram organizadas de acordo com a seguinte escala: 'discordo', 'discordo parcialmente', 'concordo parcialmente' e 'concordo'. Observa-se que 91,2% dos respondentes concordaram com a afirmação relativa à Figura 3, corroborando o entendimento de que o SCPM possui a capacidade de gerar informações relevantes para a tomada de decisões, embora 29,4% tenham apontado alguma ressalva em relação a essa capacidade. Do total, 8,8% apresentaram objeções à afirmação, sendo que 2,9% desse montante discordaram totalmente dessa capacidade.

É interessante traçar um paralelo em relação à pesquisa de Araújo, Carneiro e Santana (2015). Nela, semelhante indagação foi proposta aos agentes públicos das prefeituras dos municípios do estado de Rondônia, compondo o outro polo dos integrantes do ciclo de controle externo. A referida pesquisa revelou que 60% dos entrevistados declararam concordar com a importância da informação de custos e de sua divulgação interna, com foco no controle de custos para tomada de decisões. Com isso, pode-se afirmar que, em Rondônia, os agentes públicos, tanto das prefeituras municipais quanto do Tribunal de Contas do Estado, possuem a concepção de que o SCPM desempenha papel fundamental na tomada de decisões na gestão pública.

Após essa primeira questão, foi indagado aos participantes qual seria a maior dificuldade para a implantação do SCPM, sob a ótica do Tribunal de Contas do Estado, como órgão fiscalizador (Figura 4).

Figura 4 – Dificuldades na implantação do SCPM.



Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Foram elencadas como hipóteses de empecilhos às administrações municipais: (1) a carência em tecnologia da informação, (2) o treinamento do gestor público para a utilização de um sistema de custos público e, por fim, (3) a adaptabilidade do gestor público ao sistema de custos público.

Observa-se que metade dos respondentes elencou a adaptabilidade do gestor público como a dificuldade que traria mais impacto à implantação do SCPM. Assim, a inter-relação entre as hipóteses 1 e 2 fez com que a margem de escolha de serem esses dois os principais obstáculos fosse próxima, 23% e 27%, respectivamente. É interessante apontar outro empecilho à implantação do SCPM, mencionado na pesquisa de Degenhart, Frank e Voght (2014), referente ao fato de que as prefeituras não possuem subsídio para se valer da tecnologia da informação como base para a gestão municipal. Seguindo a linha de raciocínio e a comparação utilizada na primeira análise, outro fator, citado na pesquisa de Araújo, Carneiro e Santana (2015), surge como barreira à implantação do SCPM pelos agentes públicos municipais: constatou-se que não houve disponibilidade de implantação para o ano de 2014, apesar de haver perspectiva de que isso acontecesse no ano de 2015.

O terceiro questionamento abordou o nível de conhecimento dos servidores do TCE-RO acerca do treinamento dos jurisdicionados para que eles se preparassem (antes da implantação) e se adaptassem (após a implantação) ao SCPM, conforme a Tabela 1.

Tabela 1 – Conhecimento acerca de aplicação de treinamento para a utilização do SCPM.

PADRÃO DE RESPOSTA	QUANTIDADE DE RESPONDENTES	PORCENTAGEM DO TOTAL
Sim, houve treinamento satisfatório.	2	5,9%
Sim, porém o treinamento não foi adequado.	4	11,8%
Não houve treinamento.	10	29,4%
Não possui essa informação.	18	52,9%

Fonte: Dados da pesquisa.

Do total, 17,7% dos respondentes afirmaram ter havido treinamento, sendo que, desse percentual, 5,9% optou por classificá-lo como 'satisfatório'. Entretanto, um terço do total afirmou não haver treinamento e mais da metade do total afirmou não possuir esse tipo de informação. Diante desses dados, fica claro que não há um padrão de divulgação interna do monitoramento dos jurisdicionados acerca da preparação para implantação do SCPM. Novamente, uma correlação

relevante se faz ao se associarem esses dados ao estudo de Degenhart *et al.* (2014), o qual demonstra que as prefeituras ainda não disponibilizaram treinamento adequado capaz de suprir a necessidade da estruturação do SCPM.

Também foi questionado sobre como o SCPM pode contribuir (totalmente, parcialmente ou não contribuir) para a formulação de leis orçamentárias mais precisas e setoriais em relação às necessidades sociais (Tabela 2). Neste ponto, será feito um paralelo com o resultado do questionamento 6, no qual a potencialidade da qualidade do gasto com a adoção do SCPM foi posta em escala – muito, razoável ou pouco.

Tabela 2 – Comparação entre os questionamentos 4 e 6.

4) O sistema de custos público pode contribuir para a formulação de leis orçamentárias mais precisas e setoriais em relação às necessidades sociais?			6) A adoção do sistema de custos público contribui para que a qualidade do gasto seja potencializada?		
Grupo 1	Contribui totalmente	61,8%	63,3%	Muito	Grupo 1
Grupo 2	Contribui parcialmente	35,3%	30,3%	Razoável	Grupo 2
Grupo 3	Não contribui	2,9%	6,1%	Pouco	Grupo 3

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante do exposto, a percepção dos respondentes é equivalente em relação às duas proposições. Tanto a formulação de leis orçamentárias quanto a qualidade do gasto, de acordo com mais de 60% dos respondentes, seriam beneficiadas com a adoção do SCPM, como exposto nos resultados do grupo 1. O grupo 2, composto pelos que apresentaram algum tipo de empecilho ou objeção às características expostas nas proposições, também respondeu de forma semelhante, pois 35,3% optaram por atribuir contribuição parcial ao questionamento de número 4 e 30,3% atribuíram ‘razoável’ ao questionamento número 6. O grupo 3, composto pela minoria dos respondentes, declarou-se cético quanto à possibilidade de o SCPM agregar algum tipo de benefício às situações propostas, representando 2,9% e 6,1% nas proposições 4 e 6, respectivamente.

A quinta proposição, como mostra a Tabela 3, indagou sobre a possibilidade de setores serem beneficiados com a comparação de custos entre unidades semelhantes. A proposição é justificável por simular hipóteses exequíveis, relacionadas à área de atuação do controle externo, sobre a aplicação do sistema de custos público nos municípios. Perguntou-se qual das opções abaixo melhor refletia o resultado da capacidade de comparação dos custos entre unidades públicas da mesma natureza, como escolas, hospitais e secretarias.

Tabela 3 – Hipóteses de aplicação do SCPM no âmbito social.

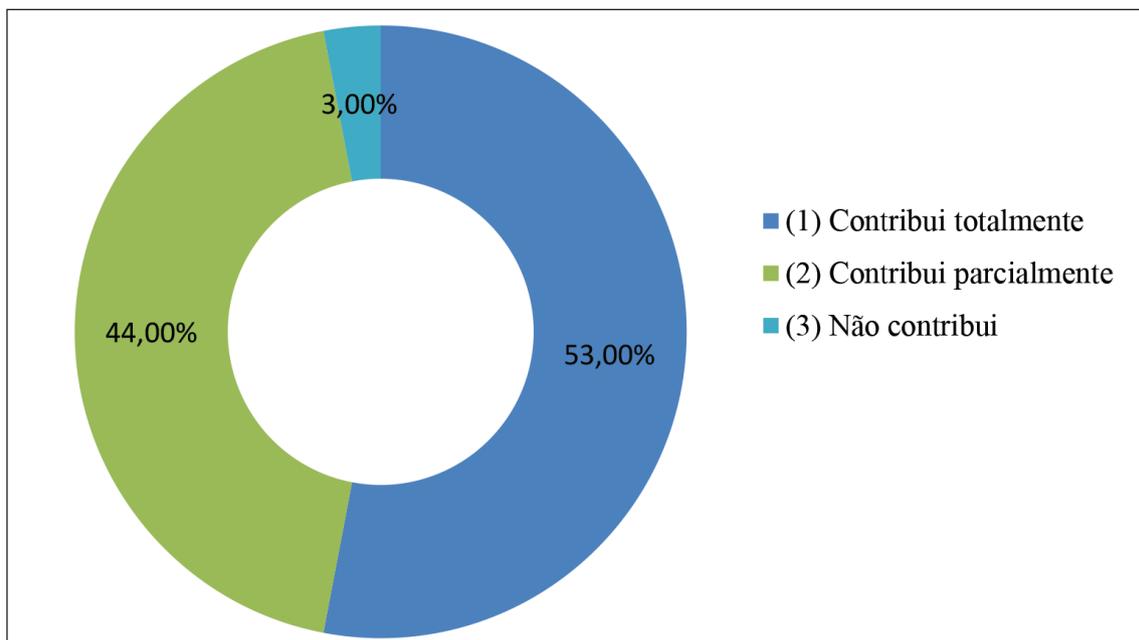
HIPÓTESE	QUANTIDADE DE RESPONDENTES	PORCENTAGEM DO TOTAL
H1 Padronizar os serviços públicos e manter a carga tributária	2	6,1%
H2 Melhorar os serviços públicos e gerar economicidade, atribuindo maior valor social ao tributo pago pelo contribuinte	30	88,2%
H3 Elaborar projetos em longo prazo no plano plurianual municipal	1	3%
H4 Efetuar pesquisas acadêmicas	0	–
H5 Adotar medidas imediatas para erradicar os problemas, aumentando a carga tributária	1	3%

Fonte: Dados da pesquisa.

A hipótese que se destacou foi a H2, sendo essa a situação que mais se adequaria à aplicação prática do SCPM. Não foi considerado, pelos respondentes, que a H4 possuísse relevância, enquanto as demais (H1, H3 e H5), com 6,1%, 3% e 3%, respectivamente, tiveram pouca representatividade no quadro total, quando comparadas à H2.

No sétimo questionamento, buscou-se aferir a percepção dos participantes quanto à escala de contribuição da adoção do SCPM para o aperfeiçoamento da atividade de controle externo (Figura 5). Organizou-se a escala em ‘contribui totalmente’ (1), ‘contribui parcialmente’ (2) e ‘não contribui’ (3).

Figura 5 – Contribuição do SCPM ao controle externo.

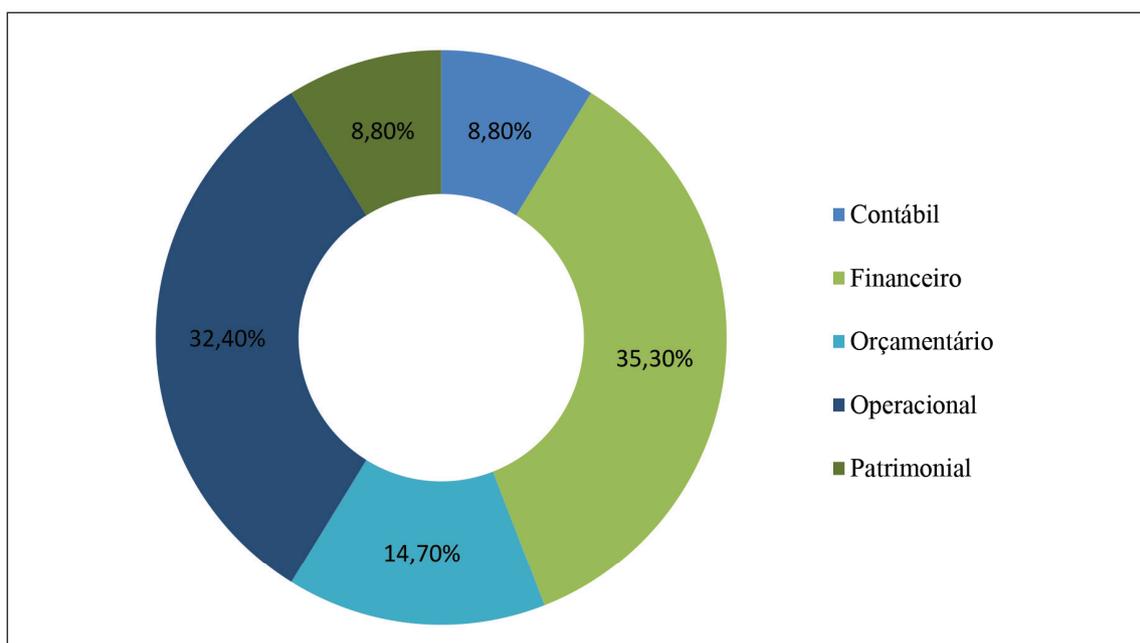


Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados coletados, 97% dos participantes manifestaram concordar com a proposição de que o SCPM é capaz de aperfeiçoar a eminente atividade de controle externo no Tribunal de Contas de Rondônia. Entretanto, 44% apresentaram algum tipo de objeção, pois, na opinião dessa parcela dos respondentes, o SCPM somente contribuiria de forma parcial para o melhoramento do controle externo. Apenas 3% negaram a melhoria hipotética com a adoção do sistema.

O oitavo ponto do questionário abordou qual dos aspectos de fiscalização do controle externo, previstos no artigo 70 da Constituição Federal, seria mais impactado com a utilização dos resultados provenientes do sistema de custos público municipal (Figura 6).

Figura 6 – Influência do SCPM nos aspectos da fiscalização do controle externo.

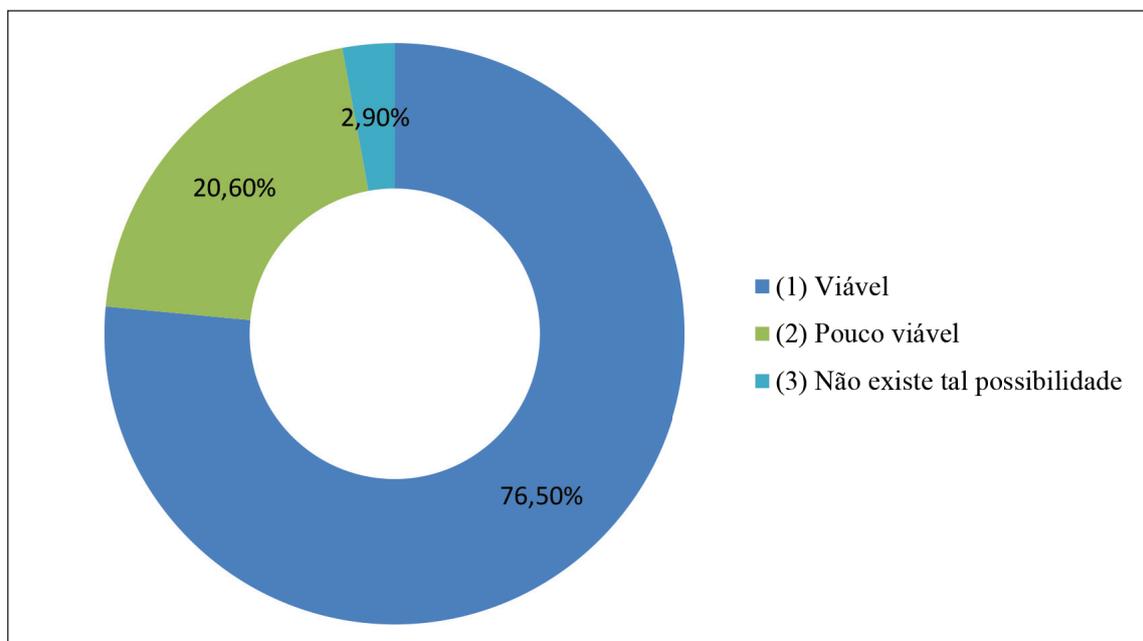


Fonte: Dados da pesquisa.

Juntos, os aspectos financeiro e operacional compuseram 67,70% das respostas e os demais apresentaram uma participação semelhante quando comparados entre si. Como já exposto no referencial teórico, aliou-se aqui a teoria ao campo prático, pois os dois aspectos que tiveram destaque na pesquisa referem-se à própria atividade administrativa no plano da execução, haja vista que o prisma financeiro trata das movimentações de numerários e o operacional reflete a efetivação da atividade administrativa, em que se verifica a eficiência e economicidade, ambos intrinsecamente relacionados ao sistema público de custos.

Na Figura 7, que se refere ao nono questionamento, indagou-se qual seria a escala de viabilidade para que o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia utilizasse informações derivadas do SCPM. Aqui, organizou-se a escala em 'viável' (1), 'pouco viável' (2) e 'não existe tal possibilidade' (3).

Figura 7 – Possibilidade de utilização do SCPM pelo TCE/RO.



Fonte: Dados da pesquisa.

Dos questionados, 76,5% mostraram-se favoráveis, sem ressalvas, à viabilidade da utilização de informações oriundas do SCPM pelo TCE-RO. Em relação à opção que propôs a pouca viabilidade, um quinto dos respondentes adotou essa linha de pensamento.

Pelo fato de não existirem ainda os sistemas de custos e métricas de custeio nos municípios rondonienses, não há possibilidade do uso de informações importantes para a tomada de decisão, para fins gerenciais internos, corroborando pesquisas anteriores (GEIGER; ITNER, 1996). Da mesma forma, isso prejudica o auxílio ao órgão de controle externo na verificação da aplicação de recursos públicos municipais, com observância do princípio da economicidade e com base na teoria da contingência (DAFT, 2014).

O décimo questionamento buscou identificar a percepção dos respondentes acerca do direcionamento das informações obtidas por meio do sistema de custos, conforme mostra a Tabela 4.

Tabela 4 – Direcionamento das informações do SCPM.

Informações direcionadas	Concordo	Concordo parcialmente	Discordo parcialmente	Discordo
ao Contador (a)	70,6%	14,7%	5,9%	8,8%
à Controladoria Municipal	73,5%	20,6%	5,9%	–
ao Tribunal de Contas do Estado	64,7%	29,4%	2,9%	2,9%
à Sociedade	76,5%	23,5%	–	–

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os dados coletados, destacou-se o direcionamento das informações do SCPM à sociedade, haja vista que não houve discordância em nenhuma modalidade nesse quesito por parte dos agentes de controle externo. Tal fato corrobora a importância da percepção da *accountability* no campo da prestação de contas, assim como da importância da transparência. É importante ressaltar a concordância parcial quanto à condução das informações ao Tribunal de Contas, uma vez que essa afirmação apresentou 29,4% do total e 5,8% em algum tipo de discordância.

Embora se trate do *score* de maior concordância do direcionamento das informações de custos à sociedade, tal fato não ocorre na prática por inexistirem sistemas de custos municipais em Rondônia (ou estarem em fase de desenvolvimento) até a conclusão deste estudo. Diante disso, pode-se afirmar que tal realidade vai contra os princípios da *new public management* e da gestão estratégica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O escopo desta pesquisa foi aferir a percepção dos auditores do TCE-RO em relação à importância da concretização do SCPM e aos benefícios trazidos pelo sistema ao controle externo, bem como em relação à sua exequibilidade como ferramenta de auxílio. Diante do exposto e consoante aos resultados extraídos da pesquisa, o objetivo delimitado inicialmente no estudo foi alcançado, porquanto uma parcela próxima à totalidade dos respondentes perfilhou a linha de pensamento segundo a qual o SCPM traria benefícios ao controle externo, assim como constituiria um subsídio informacional.

As averiguações realizadas neste estudo acerca dos óbices à implantação do SCPM convergiram com aquelas realizadas por estudos anteriores citados (CARNEIRO *et al.*, 2013; DEGENHART; FANK; VOGHT, 2014; ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015). A ausência de preparação para a utilização de tecnologia da informação destinada à execução de sistemas eletrônicos para análise de custos, no ciclo de gestão municipal, e a não disponibilização de treinamento adequado para a operacionalização do SCPM constituem o denominador comum dos empecilhos à plena utilização e operação do sistema de custos nos entes municipais. Esse sistema, segundo os respondentes, impactaria mais os aspectos financeiro e operacional, entre aqueles elencados como intrínsecos ao controle externo no artigo 70 da Constituição Federal.

No que diz respeito aos resultados obtidos por meio do entendimento do polo fiscalizatório, evidenciou-se, com nitidez, a ótica positiva acerca do SCPM no âmbito do controle externo. Também se deixou claro, embora haja pequena discordância, a potencial capacidade de o SCPM representar um elemento potencializador das atividades de controle externo, assim como de ser utilizado como ferramenta de auxílio com o objetivo de se aperfeiçoar o exercício da função.

É importante ressaltar que, embora haja o entendimento consolidado de que a utilização do SCPM melhorará consideravelmente a prestação de contas aos órgãos que exercem a fiscalização e a transparência à sociedade, até o fim da elaboração deste trabalho, conforme informações colhidas no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, não há nenhum município no estado que tenha adotado efetivamente o SCPM. Isso prejudica a instrumentalização do controle social conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (CFC, 2008, 2011).

Destacam-se como limitações deste trabalho: i) tratou-se de uma pesquisa restrita ao âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia – seria interessante se o estudo pudesse se estender a outros Tribunais de Contas para que se estabelecessem um parâmetro e tendências de ação; e ii) não se utilizou um modelo comparativo aplicado em estudos anteriores. Todos os questionamentos foram elaborados empiricamente, valendo-se do exposto no referencial teórico.

Como contribuições para pesquisas futuras, sugere-se que sejam elencados os pontos que determinariam o porquê de parte dos entrevistados se afirmar parcialmente de acordo em relação à possibilidade de uma contribuição do SCPM para o controle externo, ou seja, futuramente, podem-se aferir as limitações da contribuição do SCPM que justifiquem essa concepção. Também se sugere que sejam identificados os fatores que esclareçam a pouca ou a não viabilidade da utilização de sistemas contábeis de informação pelos Tribunais de Contas. Houve, no questionário, indicações da inexistência dessa possibilidade. Ainda como sugestão para a ampliação do estudo, recomenda-se que os dados sejam cruzados e analisados, levando-se em consideração a realidade das prefeituras e das câmaras municipais.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R.; DEUS, J. *Direito Administrativo Esquemático*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.
- ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. *Direito Administrativo Descomplicado*. 20. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.
- ARAÚJO, C. A.; CARNEIRO, A. F.; SANTANA, A. F. B. Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 20, n. 2, pp.70-89, maio/ago. 2015.
- BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. 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, pp. 06-24, jul./set. 2011.
- BORGES, C.; SÁ, A. *Direito Administrativo Facilitado*. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2015.

BRANDT, V. A. A. Contabilidade Gerencial e sua relação com a teoria institucional e a teoria da contingência. *Ciências Sociais em Perspectiva*, v. 9, n. 17, pp. 135-147, 2. sem. 2010.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 fev. 2016.

_____. Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 27 fev. 2016.

_____. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, 05 de maio de 2000.

_____. Lei n.º 4320/64, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 23 de março de 1964.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria n.º 406, de 20 de junho de 2011. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 22 de junho de 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria n.º 828, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 15 de dezembro de 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria n.º 437/2012, de 12 de julho de 2012. Parte II – Procedimentos contábeis patrimoniais. Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, válido para o exercício de 2013*. Brasília, DF.

CARNEIRO, A. F.; SILVA NETO, J. M.; LOCKS, R.; SANTOS, M. M. A. Custos na administração pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 9, n. 18, pp. 3-22, jul./dez. 2012.

CARNEIRO, A. F.; MITTMANN, R. A. A. C.; SOUZA, J. A.; RODRIGUES, S. Sistema de custos municipal: desafios, obstáculos e percepção no caso do município de Vilhena, Rondônia. *Revista Ambiente Contábil*, Natal, v. 5, n. 2, pp. 53-67, jul./dez. 2013.

CARNEIRO, A. F.; SÃO PEDRO FILHO, F.; SOUZA, J. A.; PORTO, W. S. Modern municipal public management: a case of the public service autarchies in brazilian western amazon. *Review of Research*. v. 4, pp. 1-17, 2014.

CAVALCANTI, M. A. N.; FERREIRA, H. M. C.; ARAÚJO, A. O. Análise do posicionamento estratégico para implementação da gestão estratégica de custos: um estudo de caso em uma empresa do setor de beneficiamento de aço inoxidável. *Revista Ambiente Contábil*, Natal, v. 5, n. 1, pp. 75-92, jan./jun. 2013.

CHIAVENATO, I. *Administração geral e pública*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. NBCs T 16.1 a 16.10*. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 27 fev. 2016.

_____. *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. NBC T 16.11*. Sistema de Informações de Custos do Setor Público. 2011. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 fev. 2016.

CRUZ, F.; PLATT NETO, O. A. *Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DAFT, R. *Organizações: teoria e projetos*. Trad. Ez2 Translate. 11. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2014.

DEGENHART, L.; FANK, O. L.; VOGHT, M. Análise do entendimento e grau quanto à aplicação de Sistemas de Custos pelas Prefeituras da Região de Abrangência da 31ª SDR – SC. *Revista de Estudos Contábeis*, Londrina, v. 5, n. 9, pp. 66-86, jul./dez. 2014.

DENHARDT, R. B. *Teorias da administração pública*. Trad. Francisco G. Heidemann. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

DIEFENBACH, T. New public management in public sector organizations: the dark sides of managerialistic' enlightenment. *Public Administration*, v. 87, n. 4, pp. 892-909, 2009.

ENGIDA, T. G.; BARDILL, J. Reforms of the public sector in the light of the new public management: a case of Sub-Saharan Africa. *Journal of Public Administration and Policy Research*, v. 5, n. 1, pp. 1-7, January, 2013.

GARCES, A.; SILVEIRA, J. P. Gestão pública orientada para resultados no Brasil. *Revista do Serviço Público*, v. 53, n. 4, out./dez. 2002.

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

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *Perspectives on Cost Accounting for Government*. New York: IFAC, september 2000. (Public Sector Committee – Study 12). Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-12-perspectives-on.pdf>>. Acesso em: 25 fev. 2016.

- LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. E D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. 2. ed. Rio de Janeiro: E. P. U, 2013.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A.; BLEIL, C. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. In: 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade. *Anais...* Belém: CFC, 2012.
- MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.
- NASSUMO, M. *et al.* Brasil. Escola Nacional de Administração Pública. Brasília: ENAP 2001. *Gestão de Custos no Setor Público*. Disponível em: <<http://www.ensp.gov.br>>. Acesso em: 27 fev. 2016.
- OLIVEIRA, A. B. S. *Métodos da pesquisa contábil*. São Paulo: Atlas, 2011.
- OSBORNE, D.; GAEBLER, T. *Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. Trad. Sérgio Fernando G. Bath e Ewandro Magalhães Jr. 3. ed. Brasília: MH Comunicação, 1994.
- SANTOS, T.; SILVA, M. C. O uso de indicadores como ferramenta de análise orçamentária no setor público: o ranking das despesas de investimentos dos municípios norte-rio-grandenses. *Revista de Administração e Contabilidade da FAT*, Feira de Santana, v. 6, n. 3, pp. 51-68, set./dez. 2014.
- SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, pp. 347-69, mar./abr. 2009.
- SLOMSKI, V. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2007.
- SÖTHE, A.; KREUZBERG, F.; SCARPIN, J. E. Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo n° 12 do IFAC. In: Encontro de Administração Pública e Governo. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2012.