

Custo da qualidade no setor público: um estudo sobre como os custos de controle Interno municipal impactam na ocorrência das falhas externas apontadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia na avaliação das prestações de contas anuais

Elisangela Fernandes dos Santos (Pi Contabilidade) - elisangela@picontabilidade.com.br

Marcus Vinicius Passos de Oliveira (Pi Contabilidade) - marcus@picontabilidade.com.br

Esaú Fagundes Simões (Pi-Contabilidade) - esau@picontabilidade.com.br

Resumo:

O objetivo desta pesquisa foi analisar o impacto dos custos bons da qualidade realizados pelos sistemas de controle interno municipais, na redução dos custos das falhas externas apontadas nos pareceres de avaliação das prestações de contas anuais do exercício de 2011 emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia - TCM. A metodologia consiste em pesquisa descritiva com abordagem quantitativa. Os dados foram coletados no levantamento das informações institucionais da entidade e com base em questionário aplicado em 23 prefeituras municipais do Estado da Bahia. Os resultados apontam que as entidades do setor público investem muito pouco em ações de controle, em média 0,28% do orçamento total, fato que pode estar ligado ao alto nível de falhas externas e consequente rejeição de contas, as quais atingiram em 2011, 47,52% das contas julgadas. Observou-se também que os custos de prevenção representam em média 38% dos custos de controle. Outra observação relevante foi que na maioria das vezes em que os custos de controle foram maiores que os custos das falhas externas, as contas foram aprovadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios - TCM. Em conclusão, considerando os resultados apresentados e a limitação da amostra, não foi possível afirmar que os gastos em ações de controle interno realizadas nas prefeituras estejam impactando diretamente na redução das falhas externas apontadas pelo TCM quando da avaliação das prestações de contas anuais.

Palavras-chave: *Custo da qualidade. Custos de controle interno municipal. Prestação de contas.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

Custo da qualidade no setor público: um estudo sobre como os custos de controle Interno municipal impactam na ocorrência das falhas externas apontadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia na avaliação das prestações de contas anuais.

Resumo

O objetivo desta pesquisa foi analisar o impacto dos custos bons da qualidade realizados pelos sistemas de controle interno municipais, na redução dos custos das falhas externas apontadas nos pareceres de avaliação das prestações de contas anuais do exercício de 2011 emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM. A metodologia consiste em pesquisa descritiva com abordagem quantitativa. Os dados foram coletados no levantamento das informações institucionais da entidade e com base em questionário aplicado em 23 prefeituras municipais do Estado da Bahia. Os resultados apontam que as entidades do setor público investem muito pouco em ações de controle, em média 0,28% do orçamento total, fato que pode estar ligado ao alto nível de falhas externas e consequente rejeição de contas, as quais atingiram em 2011, 47,52% das contas julgadas. Observou-se também que os custos de prevenção representam em média 38% dos custos de controle. Outra observação relevante foi que na maioria das vezes em que os custos de controle foram maiores que os custos das falhas externas, as contas foram aprovadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios - TCM. Em conclusão, considerando os resultados apresentados e a limitação da amostra, não foi possível afirmar que os gastos em ações de controle interno realizadas nas prefeituras estejam impactando diretamente na redução das falhas externas apontadas pelo TCM quando da avaliação das prestações de contas anuais. Palavras-chave: Custo da qualidade. Custos de controle interno municipal. Prestação de contas.

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

1. Introdução

O avanço contínuo da ciência e da tecnologia tem promovido à necessidade de reavaliação dos processos de registro, controle, avaliação e evidenciação das variações patrimoniais, onde a utilização de informação contábil diferenciada e confiável tem se tornado cada vez mais indispensável no processo de tomada de decisão, caracterizando-se como um instrumento de Gestão Estratégica nas Organizações Públicas e Privadas.

Nesse sentido, conforme Bornia (2000), os custos da qualidade oferecem suporte ao gerenciamento de custos em conjunto com programas de qualidade ou de melhoria contínua, através de informações que possibilita gerenciar os programas de modo a priorizar a implementação dos mesmos nas áreas mais críticas em função dos custos.

Nas últimas décadas, importantes mudanças nos métodos adotados para aferir os custos das ações públicas foram adotadas em vários países, como uma reação às exigências de preservação da responsabilidade fiscal e às pressões da sociedade por transparência das decisões sobre a utilização dos recursos orçamentários e melhoria da qualidade dos bens e serviços postos à disposição das respectivas populações (REZENDE, 2010).

A adoção do Sistema de Custos nas Entidades Públicas Brasileiras vem ganhando destaque, em primeiro lugar, pela obrigatoriedade legal, prevista desde a Lei 4.320/64 e reforçada pelo Decreto Lei 200/1967, pela Constituição Federal de 1988, a qual abordou a necessidade observação do princípio da eficiência no setor público, pela Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao

Setor Público que exigem a obrigatoriedade de implantação do referido sistema até o final de 2014. Em segundo lugar, pode-se citar a grande necessidade de informações gerenciais para orientar o processo de tomada de decisão nas entidades públicas, além da grande demanda da sociedade por transparência e demonstração da qualidade do gasto público.

Slomski (2010), investigou a importância do desenvolvimento de métodos de identificação, planejamento e controle gerencial dos gastos da administração pública brasileira sob a forma de “gestão de custos” – termo consagrado pela iniciativa privada para reunir os mecanismos de gerenciamento do custeio operacional em seu processo produtivo – e sua relação com o processo de melhoria da qualidade no serviço público, promovido no país de forma crescente a partir dos programas e ações governamentais advindos com as reformas do aparelho do Estado e da Gestão Pública.

Através da pesquisa empírica realizada por Slomski (2010) junto a 16 (dezesesseis) organizações públicas, com amostra que envolveu os três níveis federativos, entre os Poderes Executivo e Judiciário pôde-se evidenciar importantes indícios da ligação existente entre o desenvolvimento da gestão de custos nessas organizações e a efetividade de seus programas de melhoria da qualidade. Por fim, a pesquisa também registrou quais as práticas mais adotadas pelas instituições da amostra e a conscientização de seus gestores quanto à necessidade de se buscar o alinhamento dessas práticas pela promoção da eficiência dos gastos do setor público.

Os resultados do estudo de Slomski (2010) apontaram que o desenvolvimento do processo de custos na administração pública brasileira ainda é um assunto nascente, mas em ampla ascensão, onde o Poder Público tem demonstrado nos últimos cinco anos, grande interesse em conhecer soluções gerenciais que possam levar suas instituições a praticarem a identificação, mensuração e gerenciamentos dos custos do serviço público, e nota-se que estas soluções estão surgindo naquelas organizações públicas que obtiveram sucesso na implementação e manutenção de seus programas de melhoria da qualidade.

No processo de implantação do Sistema de Custos nas entidades do Setor Público, para Rezende (2010), como as informações geradas pela contabilidade usualmente adotada no setor público privilegiam os fluxos de caixa, não fornecendo as informações necessárias para aferir os custos, a ênfase na qualidade do gasto teve que ser acompanhada da introdução de mudanças contábeis que atendessem a essa necessidade.

Para medir custos, é preciso conhecer os recursos efetivamente consumidos na provisão de um determinado bem ou serviço, em um dado período, assim como a decorrente variação do ativo e do passivo governamental ocorrida no mesmo período, informações geradas pela contabilidade de competência (accrual accounting) adotada no setor privado (REZENDE, 2010).

Porém na administração pública burocrática, conforme Kashiwakura (1997, apud Voese, 2009) a apuração dos custos dos programas e dos projetos públicos têm origem na Lei das Diretrizes Orçamentária (LDO) e não em um sistema informatizado de custos.

Diante desse contexto, o Sistema de Controle Interno das entidades do setor público, cuja criação e manutenção estão previstas no artigo 74 da Constituição Federal tem papel relevante do sentido de adotar ações com vistas a prevenir, avaliar ou identificar a ocorrência de erros e falhas no processo de gestão dos recursos públicos, bem como implementar programas de qualidade que busquem melhorar a eficiência na aplicação dos recursos públicos e consequentemente a qualidade do gasto público.

O problema que este estudo procura responder é como os custos de controle, realizados pelos sistemas de controle interno das entidades públicas municipais, impactam na ocorrência de custos de falhas externas apontadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado na avaliação das contas anuais?

Alinhado com a problemática, este estudo objetiva analisar o impacto dos custos bons da qualidade (custos de controles) realizados pelos sistemas de controle interno das entidades do setor público do Estado da Bahia na redução dos custos das falhas externas apontadas nos pareceres emitidos acerca das prestações de contas anuais do exercício de 2011.

Diante deste contexto, este estudo justifica-se pela necessidade de se identificar o impacto das ações de controle interno no processo de prestação e avaliação das contas no que tange as irregularidades encontradas, neste estudo, relacionadas às falhas externas.

O artigo está estruturado em cinco capítulos. O primeiro apresenta a introdução, apresentando o problema, a definição dos objetivos e a justificativa da pesquisa. No segundo parágrafo faz-se uma abordagem teórica sobre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Custos no Setor Público, Custos de Qualidade e Controle Interno nas entidades do Setor Público, através de consultas a literatura disponível sobre os temas, principalmente livros e artigos. No terceiro capítulo descreve-se o método da pesquisa. No quarto capítulo apresenta-se a análise dos dados da pesquisa. Por fim, no capítulo final apresentam-se as considerações finais acerca da pesquisa.

2. Fundamentação Teórica

2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A contabilidade representa a ciência social que estuda a evolução do patrimônio, demonstrando suas variações de ordem qualitativa e quantitativa (aumentativa e diminutiva), desta forma, contribuindo com o processo de gestão das entidades através da disponibilização de informações úteis, tempestivas e confiáveis que contribuem tanto para o processo de tomada de decisão pelos gestores e investidores, quanto para o controle social.

Schmidt (2000 apud, Chiroto, 2007) assevera que a Contabilidade se manifestou antes do homem desenvolver a civilidade. Assim como o homem progrediu, também a Contabilidade, necessária ao progresso da humanidade, perseguiu essa evolução. Para o referido pesquisador isso revela que, como outros ramos do conhecimento ligados à sociedade, a História do Pensamento Contábil é produto do meio social de seus usuários, em termos de espaço e de tempo.

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC 16.1, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade em novembro de 2008, através da Resolução 1128, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pode ser definida da seguinte forma:

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. (NBC 16.1, 2008)

2.2 Contabilidade de Custos no Setor Público

Conforme Martins (2008) a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era mercantilismo.

Nesse sentido, Leone (2000) define Contabilidade de Custos da seguinte forma:

É o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como o auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade NBC 16.11, “Custos são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços”.

Em atendimento as orientações contidas nos normativos legais (Lei 4.320/64, Lei 101/00 e Resolução 1366/11), a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, aprovou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP que trata sobre o Sistema de Custos a ser adotado pelas entidades do setor público, definindo o prazo máximo para adoção do referido sistema para até o final do exercício de 2014.

A adoção do sistema de custos no setor público faz parte e um rol de mudanças que estão ocorrendo no setor público em virtude do processo de convergência das normas internacionais no qual o país está inserido e que promoverá a padronização de procedimentos contábeis para fins de consolidação das contas nacionais.

No que tange ao objetivo de melhoria da qualidade do gasto público torna-se imprescindível a utilização de uma metodologia para mensuração dos custos de qualidade da entidade com vistas a definir as estratégias de aplicação de tais recursos em gastos com controle (custos bons) de forma a reduzir os custos das falhas (custos ruins).

2.3 Custos da Qualidade

Qualidade é um termo muito abrangente que apresenta várias interpretações dependendo das condições e pessoas que estão avaliando-a.

Segundo Heizer (2001, apud Moori, 2003), qualidade é o conjunto de elementos e características de um produto ou serviços que atendem às necessidades explícitas ou implícitas dos consumidores.

Os conceitos de Custos de qualidade surgiram a partir de estudos realizados por Juran em 1951 em seu livro intitulado de Quality Control Handbook e por Feigenbaum quatro anos depois, ou seja, no ano de 1956, no livro Controle Total da Qualidade.

Feigenbaum (apud Araújo, 2009) salienta que atualmente os custos da qualidade podem ser equiparados, em termo de importância, aos demais custos que são preocupação central nas empresas, a exemplo dos custos de mão-de-obra, engenharia e de vendas.

Segundo Feigenbaum (apud Silva, 2005), os custos de qualidade podem ser divididos da seguinte forma:

1. Custos de Controle (Prevenção e Avaliação);
2. Custos de Falhas (Internas e Externas);

2.3.1 Custos de Controle

Segundo Hansen (2001) são os custos para realizar atividades de controle, as quais são realizadas por uma organização para prevenir ou detectar a má qualidade.

Para Sakurai (1997, apud Miranda, 2004) os custos de controle são aqueles incorridos porque pode existir baixa qualidade ou baixa conformação às especificações.

Conforme modelo de Feigenbaum são aqueles oriundos das atividades executadas para impedir que as falhas ocorram e podem ser divididos em custos de Prevenção e custos de Avaliação.

2.3.2. Custos de Prevenção

Segundo Feigenbaum (apud Silva, 2005), são os custos associados a prevenção propriamente dita, pois todas as vezes que se investe nesta área, de alguma forma se estará minimizando os outros custos da qualidade.

Para Hansen (2001), os custos de prevenção são os custos incorridos para prevenir a má qualidade nos produtos ou serviços que estão sendo produzidos.

De acordo com Silva (2005), nas atuais administrações, o custo da prevenção apresenta tendência de aumento, devido a constante busca de se “fazer certo da primeira vez”, ou seja, procura-se minimizar os custos de avaliação, através de uma melhoria no processo e investimento no custo da prevenção.

2.3.3 Custos de Avaliação

Para Feigenbaum (apud Silva, 2005), são custos oriundos das atividades utilizadas para a determinação do grau de conformidade com os requisitos de qualidade e visam à manutenção dos níveis de qualidade da empresa.

Segundo Araújo (2009), os custos de inspeção são os custos de todas as atividades que visam checar se erros ocorreram, de pois de a atividade, serviço ou produto ter sido executado.

Para Pontel, (1999), os custos de avaliação são aqueles associados às atividades de controle de qualidade, ou seja, custos decorrentes de inspeções para garantir que o produto esteja conforme especificação, ou quaisquer outros relacionados a atividade de verificação de conformidade.

2.3.4 Custos de Falhas

Também chamados de custos ruins, segundo Hansen (2001) são incorridos porque os produtos e serviços não estão em conformidade com as especificações ou necessidades dos clientes.

Segundo Sakurai (1997, apud Miranda, 2004) no grupo dos custos das falhas estão os custos incorridos porque existe de fato baixa qualidade ou baixa conformação às especificações;

As falhas podem ser segregadas em internas e externas conforme detalhamento apresentado a seguir:

2.3.4.1 Custos de Falhas Internas

Os custos de falhas internas são os custos provenientes das falhas ocorridas no ambiente interno, indicam os produtos que não atenderam as especificações do projeto apresentando defeitos, os custos devidos a defeitos ou falhas que ocorrem antes da entrega dos serviços ou da expedição dos produtos aos clientes (MIRANDA, 2004).

Segundo Feigenbaum (apud Silva, 2005), são custos relativos às falhas que ocorrem quando o produto não conforme é detectado antes de enviá-lo para o cliente. (Consegue-se manter a imagem da empresa).

2.3.4.2 Custos de Falhas Externas

Quanto aos custos das falhas externas englobam todas as atividades que visam lidar com erros que ocorreram e foram notados depois que os serviços foram prestados e o cliente ou sem bem já deixou a organização (ARAÚJO, 2009).

Segundo Feigenbaum (apud Moori 2003), os custos de falhas externas são os custos de produtos devolvidos, descontos e garantias dadas em face de produtos defeituosos entregues aos clientes.

Conforme Moori (2003), desses custos, os de prevenção e de avaliação são custos voluntários incorridos e podem ser controlados por decisão da empresa, enquanto que os custos de falhas internas e externas são involuntários incorridos como resultados de falhas.

2.3.5 Função dos Custos de Qualidade (Abordagem Tradicional x Abordagem da Qualidade Total)

Segundo Sakurai (1997, apud Miranda, 2004), a literatura contábil norte-americana aborda a relação entre os custos de prevenção e custos de se conseguir a qualidade indagando: Qual o ponto de equilíbrio? A preocupação com os custos da qualidade pelas empresas americanas faz com que elas tentem apurar e avaliar o custo da qualidade estudando a relação entre qualidade e estrutura de custos como parte do orçamento empresarial.

Do ponto de vista da abordagem tradicional, ou seja, da qualidade aceitável supõe-se que há uma substituição entre os custos de controle e os custos de falhas, partindo-se do pressuposto que **com o aumento dos custos de controle, os custos de falhas devem**

decrecer, desde que a diminuição nos custos de falhas seja maior do que o aumento correspondente nos custos de controle (HANSEN, 2001, grifo nosso).

Nesse sentido, Slack et al (1997, apud Miranda, 2004) depreende que a busca por um ponto ótimo de custos de qualidade reflete o pensamento da administração tradicional da qualidade, assumindo que os custos de falhas reduzirão a medida que se aumentam investimentos em avaliação e prevenção, minimizando os custos totais, conforme pode ser observado na Figura 1 – Custos de Qualidade, abaixo:

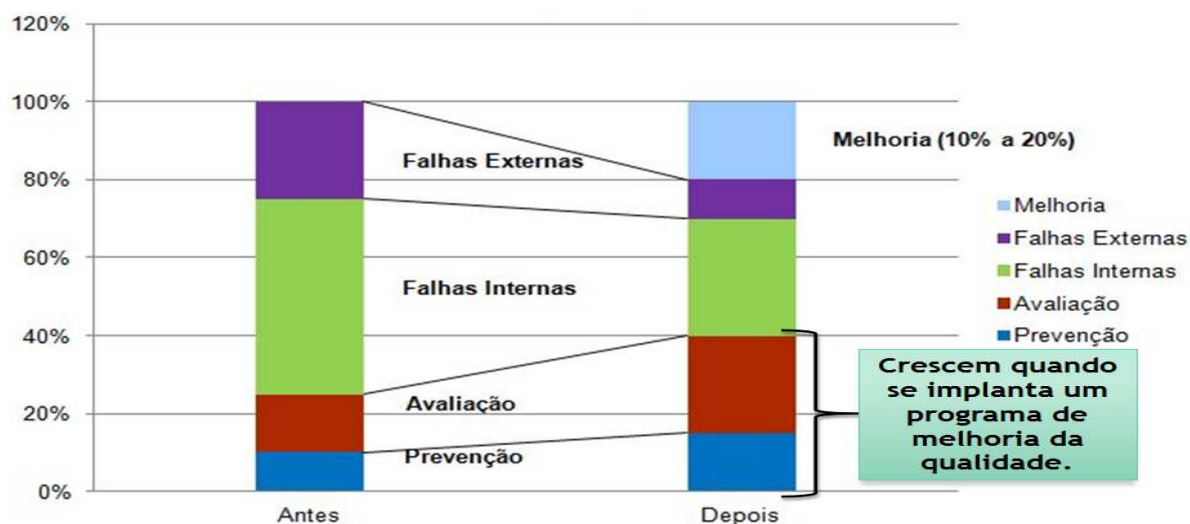


Figura 1 – Custos de Qualidade Usando AQL

Fonte: HANSEN, (2001) adaptado.

Quanto à Abordagem da Qualidade Total - TQM, ou também chamada de Defeito Zero, defende que é benefício, com relação aos custos, reduzir o número de unidades em não conformidade para zero, utilizando o ponto de vista da robustez da qualidade e provocando maior competitividade pela redução das perdas pela não conformidade. (HANSEN, 2001).

2.4 Controle Interno nas entidades do Setor Público

De acordo com Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, editada pela INTOSAI (2007) e traduzida pelo TCE-BA, controle interno pode ser definido da seguinte forma:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de accountability;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

No que tange organização do sistema de controle de interno nas entidades do setor público a Constituição Federal define que seja realizada pelos representantes dos poderes executivos, legislativos e judiciário, os quais estarão submetidos ao controle externo e sofrerão fiscalização dos Tribunais e Conselhos de Contas.

Em atendimento a Constituição Federal e demais normativos que tratam sobre a obrigatoriedade de implementação do sistema de controle interno nas entidades do setor público, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia editou a Resolução 1120/05 a qual dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais.

No que tange a prestação de contas dos recursos públicos o dirigente da unidade responsável pela manutenção do Sistema de Controle Interno Municipal deverá, por ocasião dos preparativos das prestações de contas mensais e anuais, firmar e anexar aos demonstrativos mensais ou anuais relatórios circunstanciados, atestando que a documentação a ser encaminhada sofreu a devida análise por parte da mencionada unidade, destacando e registrando quaisquer irregularidades nelas ocorridas, tenham ou não sido elas sanadas (artigo 18 da Resolução 1120/05 – TCM).

2.5 Controle Externo nas entidades do Setor Público

Quanto à atuação do Controle Externo em relação à aplicação dos recursos públicos municipais a Constituição Federal prevê que a fiscalização do município acerca da prestação de contas será exercida pelo Poder legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas.

No âmbito da prestação de contas dos recursos públicos o parágrafo único do artigo 70 da Constituição Federal, prevê que prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

O Controle Externo das entidades Municipais do Estado da Bahia é exercido pelos Poderes legislativos dos respectivos municípios e pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM-BA, que com base na Constituição do Estado da Bahia e na Lei complementar 06/91 tem a função de orientar e fiscalizar os municípios quanto a problemas legais, financeiros, orçamentários ou outros que digam respeito a suas funções;

O TCM em atendimento a sua missão de auxiliar o Poder Legislativo a exercer o controle externo acerca da gestão dos recursos públicos é responsável pela edição de vários normativos que buscam nortear os gestores públicos municipais quando da aplicação e prestação de contas dos recursos públicos, as quais estão disponíveis no endereço eletrônico: <http://www.tcm.ba.gov.br>.

Nesse sentido, no que se refere de auxiliar no processo de controle externo, enumerou através da Resolução 222/92, as irregularidades e falhas que poderão motivar a rejeição de contas municipais, conforme tabela apresentada a seguir:

Partindo das falhas e irregularidades apontadas pelo Tribunal no parecer das Contas Anuais, iremos desenvolver a referida pesquisa buscando identificar se existe alguma correlação entre as despesas orçamentárias executadas em determinado período e os apontamentos realizados pelo Tribunal, os quais, considerando-se que já se tornaram do conhecimento da sociedade, pode-se chamar de falhas externas.

3. Método e Procedimentos de Pesquisa

Neste capítulo serão abordados os métodos e os procedimentos que serão aplicados na pesquisa.

3.1 Quanto ao Método

No que se refere aos objetivos do estudo pode ser considerado com descritivo, pois conforme Andrade (2006, apud BEZERRA, 2009):

Nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Quanto à abordagem do problema, a referida pesquisa caracteriza-se como quantitativa. Para Cresswell, (2007) os métodos quantitativos envolvem os processos de coleta, análise, interpretação e redação dos resultados de um estudo.

Richardson (1999, apud BEZERRA, 2009), conceitua método quantitativo da seguinte forma:

O método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto das modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas, através de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.

Os dados foram coletados através tanto da realização de levantamento de dados de 23 entidades públicas municipais, em especial, prefeituras municipais do Estado da Bahia, quanto por aplicação de questionário.

3.2 Procedimentos

A pesquisa foi realizada a partir da seleção da amostra aleatória de 23 prefeituras, dentre a população de 417 prefeituras do Estado da Bahia.

Nesse sentido, foi levantado o montante das despesas orçamentárias realizadas no exercício de 2011 na atividade de Controle Interno, bem como outras informações relevantes a exemplo do porte do município, número de habitantes, receita corrente líquida e orçamento aprovado conforme quadro abaixo:

ENTIDADE	HABITANTES (IBGE - 01.07.2012)	PORTE**	RCL - RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	ORÇAMENTO APROVADO	DESPESA ORÇAMENTÁRIA EXECUTADA EM AÇÕES DE CONTROLE INTERNO - 2011*	% DE EXECUÇÃO	DESPESA EXECUTADA POR HABITANTE
1	11.545	P1	16.508.397,94	56.650,00	39.920,00	70,47%	3,46
2	64.740	M	82.727.482,55	200.900,00	47.077,21	23,43%	0,73
3	13.893	P1	19.022.479,70	80.600,00	43.551,69	54,03%	3,13
4	255.238	G	6.221.164.069,78	2.844.100,00	2.438.391,43	85,74%	9,55
5	84.121	M	168.458.371,79	469.700,00	209.738,62	44,65%	2,49
6	24.430	P2	30.536.583,92	15.200,00	76.643,86	504,24%	3,14
7	40.180	P2	59.979.509,08	93.700,00	47.259,17	50,44%	1,18
8	10.690	P1	16.975.254,10	119.000,00	12.237,00	10,28%	1,14
9	13.028	P1	22.303.612,07	50.000,00	16.651,81	33,30%	1,28
10	13.487	P1	20.635.952,42	44.000,00	27.790,00	63,16%	2,06
11	18.183	P1	123.963.464,01	115.700,00	86.000,00	74,33%	4,73
12	37.229	P2	83.774.181,09	289.500,00	278.283,60	96,13%	7,47
13	25.100	P2	32.595.233,53	101.300,00	89.500,53	88,35%	3,57
14	17.257	P1	26.099.324,78	35.500,00	21.695,00	61,11%	1,26
15	34.106	P2	77.924.065,05	130.000,00	126.152,76	97,04%	3,70
16	13.807	P1	18.707.136,91	74.100,00	44.053,00	59,45%	3,19
17	14.333	P1	22.189.789,94	78.800,00	43.385,66	55,06%	3,03
18	40.165	P2	48.649.873,97	219.300,00	127.540,32	58,16%	3,18
19	34.226	P2	384.757.152,32	927.000,00	1.012.004,36	109,17%	29,57
20	14.993	P1	21.690.861,08	81.700,00	50.702,50	62,06%	3,38
21	16.069	P1	21.658.225,31	117.900,00	13.073,30	11,09%	0,81
22	8.035	P1	10.324.759,44	38.900,00	25.510,34	65,58%	3,17
23	45.660	P2	59.927.034,48	82.500,00	69.460,00	84,19%	1,52

* Demonstrativo de Despesa Orçamentária - DRO - Órgão Controladoria

** Fonte IBGE e Lei Complementar de nº 101/2000 (LRF)

P 1 = Municípios de Pequeno Porte 1 – população até 20.000 habitantes;

P 2 = Municípios de Pequeno Porte 2 – população de 20.001 a 50.000 habitantes;

M = Municípios de Médio Porte – população de 50.001 a 100.000 habitantes; e

G = Municípios de Grande Porte ou Metrópoles – população acima de 100.001 mil habitantes;

Quadro 1 – Dados da entidade.

Os dados acerca da Receita Corrente Líquida e Despesa Executada foram levantados com base nos Demonstrativos Contábeis integrantes da Prestação das respectivas entidades do mês de dezembro de 2011.

Além do levantamento de dados acerca das despesas realizadas da entidade em ações de controle no período de 2011, foram levantadas também as irregularidades que ensejam a rejeição da prestação de contas do gestor, aplicação e multas e ressarcimentos de recursos, as quais estão listadas na Resolução 222/92 do Tribunal de Contas dos Municípios.

Quanto a aplicação dos questionários após identificar o total gasto pelas entidades em ações de controle interno buscamos identificar a partir da matriz apresentada no quadro 2 abaixo, a qual foi elaborada com base nas disposições contidas na Resolução 1120/05 do

Tribunal de Contas que trata sobre prestação de contas, quais seriam as distribuições para custos de prevenção e avaliação.

Custos de Prevenção em Observância a Resolução 1120/05 do TCM	Custos de Avaliação (Detecção) em Observância a Resolução 1120/05 do TCM
Normatizar, sistematizar e padronizar os procedimentos operacionais dos órgãos municipais, observadas as disposições da Lei Complementar nº 6, de 06.12.91, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios, e demais normas editadas pela Corte;	Verificar a consistência dos dados contidos no Relatório de Gestão Fiscal, conforme estabelecido pelo art. 54 da Lei Complementar nº 101, de 04.05.00, o qual será assinado, também, pelo chefe da unidade responsável pela manutenção do Sistema de Controle Interno Municipal;
Exercer o controle das operações de crédito, garantias, direitos e haveres do município;	Verificar a adoção de providências para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos limites de que trata a Lei Complementar nº 101/00;
Orientar os procedimentos a serem adotados pelos gestores municipais para atendimento aos limites legais e constitucionais de aplicação de recursos, endividamento e despesa com pessoal.	Verificar e avaliar a adoção de medidas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei Complementar nº 101/00;
Realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos municipais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, bem como sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas;	Verificar a observância dos limites e das condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
Promover treinamento dos servidores com a finalidade de desenvolver/aprimorar a qualidade dos serviços prestados pela entidade	Verificar a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da Lei Complementar nº 101/00;
	Avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e no Anexo de Metas Fiscais;
	Avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades municipais;
	Fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo;
	Apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos municipais, dar ciência ao controle externo e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade, para as providências cabíveis;
	Verificar a legalidade e a adequação aos princípios e regras estabelecidos pela Lei Federal nº 8.666/93 dos procedimentos licitatórios e respectivos contratos efetivados e celebrados pelos órgãos e entidades municipais.

Quadro 2 - Matriz de custos de controle segregados em prevenção e controle conforme resolução 1120/05 do TCM.

Para tanto foi elaborado questionário direcionado ao Controlador Geral da entidade, profissional responsável pelo gerenciamento das ações de controle interno na entidade com o objetivo de segregar os custos de controle em prevenção e avaliação conforme quadro 3 abaixo:

Custo de Controle Interno	
Parcela ou % relativa a custos de prevenção	
Parcela ou % relativa a custos de avaliação	

Quadro 3 – Pergunta para identificação dos custos de prevenção e avaliação de acordo com o valor dos custos

A partir nos levantamentos de dados e com base na Teoria da Abordagem Tradicional do Custo Qualidade que diz que quanto maior o investimento em custos de controle menor será o custo de falhas, foi elaborada a seguinte hipótese de pesquisa:

Hipótese: nas entidades do setor público, existe correlação negativa entre os custos de controle (despesas orçamentárias realizadas pelo sistema de controle interno) e os custos das falhas externas identificadas pelo Tribunal de Contas quando da avaliação das prestações de contas anuais;

4. Resultados e Análise de Dados

Quanto à análise dos dados, foram levantadas as seguintes informações apresentadas no quadro 4 apresentado a seguir:

ENTIDADE	ORÇAMENTO TOTAL DA ENTIDADE	ORÇAMENTO PARA AÇÕES DE CONTROLE	% EM RELAÇÃO ORÇAMENTO TOTAL	CUSTOS DE CONTROLE EXECUTADOS	% DE EXECUÇÃO	CUSTOS POR HABITANTES	CUSTOS DAS FALHAS EXTERNAS*	% CUSTOS DE CONTROLE EM RELAÇÃO CUSTOS DE FALHAS EXTERNAS	SITUAÇÃO DAS CONTAS
1	16.621.500,00	56.650,00	0,34%	39.920,00	70,47%	3,46	2.000,00	1996%	APROVADA
2	85.644.800,00	200.900,00	0,23%	47.077,21	23,43%	0,73	397.840,80	12%	REJEITADA
3	20.269.000,00	80.600,00	0,40%	43.551,69	54,03%	3,13	13.035,03	334%	APROVADA
4	614.861.039,75	2.844.100,00	0,46%	2.438.391,43	85,74%	9,55	53.564,40	4552%	APROVADA
5	166.791.430,00	469.700,00	0,28%	209.738,62	44,65%	2,49	307.137,27	68%	REJEITADA
6	36.422.800,00	15.200,00	0,04%	76.643,86	504,24%	3,14	53.087,70	144%	APROVADA
7	58.149.550,00	93.700,00	0,16%	47.259,17	50,44%	1,18	44.477,16	106%	APROVADA
8	18.246.000,00	119.000,00	0,65%	12.237,00	10,28%	1,14	2.500,00	489%	APROVADA
9	22.868.000,00	50.000,00	0,22%	16.651,81	33,30%	1,28	211.871,64	8%	REJEITADA
10	20.637.000,00	44.000,00	0,21%	27.790,00	63,16%	2,06	15.319,70	181%	REJEITADA
11	126.933.300,00	115.700,00	0,09%	86.000,00	74,33%	4,73	77.572,86	111%	APROVADA
12	99.437.000,00	289.500,00	0,29%	278.283,60	96,13%	7,47	115.814,92	240%	REJEITADA
13	29.193.320,00	101.300,00	0,35%	89.500,53	88,35%	3,57	42.600,00	210%	REJEITADA
14	27.699.800,00	35.500,00	0,13%	21.695,00	61,11%	1,26	7.140,00	304%	APROVADA
15	86.585.417,00	130.000,00	0,15%	126.152,76	97,04%	3,70	21.498,16	587%	APROVADA
16	30.964.600,00	74.100,00	0,24%	44.053,00	59,45%	3,19	5.000,00	881%	APROVADA
17	23.155.700,00	78.800,00	0,34%	43.385,66	55,06%	3,03	38.500,00	113%	REJEITADA
18	58.039.958,02	219.300,00	0,38%	127.540,32	58,16%	3,18	58.200,00	219%	REJEITADA
19	390.000.000,00	927.000,00	0,24%	1.012.004,36	109,17%	29,57	36.000,00	2811%	REJEITADA
20	21.192.536,00	81.700,00	0,39%	50.702,50	62,06%	3,38	5.155,68	983%	APROVADA
21	26.304.800,00	117.900,00	0,45%	13.073,30	11,09%	0,81	43.651,28	30%	REJEITADA
22	10.324.759,44	38.900,00	0,38%	25.510,34	65,58%	3,17	3.000,00	850%	APROVADA
23	61.365.000,00	82.500,00	0,13%	69.460,00	84,19%	1,52	70.600,00	98%	APROVADA
MÉDIA			0,28%	215.070,53	80,93%	4,21	70.676,81	-	-
MEDIANA			0,28%	47.259,17	62,06%	3,14	42.600,00	-	-
DESVIO PADRÃO			0%	526.678,13	61,59%	3,14	101.256,94	-	-

* O parâmetro utilizado para apuração das falhas externas foram as multas e ressarcimentos imputados ao gestor pelo Tribunal de Contas no julgamento da prestação de contas.

Quadro 4 - Resultados da Pesquisa.

Algumas considerações podem ser feitas a partir da análise do Quadro 3. A primeira é que os investimentos em custos de qualidade, em especial, os custos bons, ou seja, em ações a serem executadas pelo sistema de controle interno, são muito incipientes, principalmente diante da complexidade e do volume de itens de controle que necessitam ser implementados com vistas a garantir a aplicação eficiente dos recursos públicos. Nesse sentido, identifica-se que em média as prefeituras municipais do Estado da Bahia, aplicam em média apenas 0,28% do orçamento do exercício, situação muito diferente do que dizem os especialistas em custos de qualidade que defendem que esses custos não poderiam passar de 2 a 4% (MARQUES, 2009).

Observa-se também que apesar dos valores orçados para ser utilizados na implementação de ações de controle serem muito baixos, ainda assim, em média os gastos com sistema de controle interno representam aproximadamente 81,00% dos recursos orçados.

Considerando que conforme dispõe a resolução 222/92 do Tribunal de Contas, a irregularidades que motivarão ou poderão motivar a rejeição das contas dependem do grau, relevância, do nível de incidência, bem como pela extensão e pela gravidade dos prejuízos por ela causados ao erário ou ao interesse público, independente dos volumes de recursos aplicados, a ocorrência de apenas uma falha externa de grande relevância, poderá gerar a rejeição das contas da entidade.

Esta observação nos leva a crer que independente do volume de recursos aplicados no sistema de controle interno das entidades do setor público, é necessário a implementação efetiva de programa de qualidade com vistas a identificar as atividades críticas que geram

os custos das falhas internas e externas, as quais impactam diretamente na avaliação da prestação de contas dos gestores.

Em relação a hipótese de pesquisa, considerando os resultados apresentados e a limitação da amostra, não foi possível confirmar a hipótese, considerando que não se pode afirmar que o quanto maior o volume de recursos aplicados em custos de controle menor será os custos das falhas, o que enseja a necessidade de aprofundamento de pesquisa sobre o tema com vistas a identificar o comportamento de tais custos nas entidades do setor público.

Outra observação que pode ser feita é que em todas as contas aprovadas os custos de controle internos foram superiores aos custos das falhas externas, entretanto situação similar não acontece com as contas rejeitadas, onde em algumas entidades mesmo o custo de controle interno sendo muito superior aos custos das falhas ainda assim não tiveram suas contas aprovadas.

Foi realizada análise também dos custos de controle, através da aplicação de questionário junto à 23 prefeituras, buscando apurar a segregação dos custos de prevenção e dos custos de avaliação, no intuito de identificar para onde estão sendo direcionados os custos bons da qualidade, onde apenas 13 entidades responderam a pesquisa, conforme quadro 5 abaixo.

ENTIDADE	FALHAS QUE MOTIVARÃO A REJEIÇÃO DAS CONTAS (artigo 1º Res. 222/92)	FALHAS QUE PODERÃO MOTIVAR (artigo 2º da Resolução 222/92)	CUSTOS DE CONTROLE EXECUTADOS	CUSTOS POR HABITANTES	CUSTOS DE PREVENÇÃO	CUSTOS DE AVALIAÇÃO (DETECÇÃO)	RESULTADO DAS CONTAS
2	4	3	47.077,21	0,73	4.707,72	42.369,49	REJEITADA
5	3	14	209.738,62	2,49	77.603,29	132.135,33	REJEITADA
8	1	3	12.237,00	1,14	5.506,65	6.730,35	APROVADA
9	6	8	16.651,81	1,28	6.660,72	9.991,09	REJEITADA
11	0	5	86.000,00	4,73	12.900,00	73.100,00	APROVADA
13	2	5	89.500,53	3,57	24.773,75	64.726,78	REJEITADA
14	0	4	21.695,00	1,26	7.593,25	14.101,75	APROVADA
15	1	4	126.152,76	3,70	52.038,01	74.114,75	APROVADA
16	0	5	44.053,00	3,19	37.004,52	7.048,48	APROVADA
18	2	6	127.540,32	3,18	35.991,88	91.548,44	REJEITADA
20	1	3	50.702,50	3,38	17.745,88	32.956,63	APROVADA
21	2	9	13.073,30	0,81	7.843,98	5.229,32	REJEITADA
23	0	5	69.460,00	1,52	27.784,00	41.676,00	APROVADA

Quadro 5 – Resultados da Pesquisa.

Avaliando as informações acerca das 13 prefeituras que responderam a pesquisa ao adotar-se como parâmetro para os custos das falhas externas as multas e ressarcimentos realizados pelo Tribunal de Contas em função das irregularidades apontadas no Parecer das Contas pode-se observar a seguinte situação:

ENTIDADE	FALHAS QUE MOTIVARÃO A REJEIÇÃO DAS CONTAS (artigo 1º Res. 222/92)	FALHAS QUE PODERÃO MOTIVAR (artigo 2º da Resolução 222/92)	TOTAL DE FALHAS APONTADAS	CUSTOS DE CONTROLE EXECUTADOS	CUSTOS POR HABITANTES	CUSTOS DE FALHAS EXTERNAS*			% CUSTOS CONTROLE EM RELAÇÃO AOS CUSTOS DAS FALHAS	RESULTADO DAS CONTAS
						MULTAS	RESSARCIMENTOS e DEVOLUÇÕES	TOTAL DE CUSTOS DAS FALHAS EXTERNAS		
2	4	3	7	47.077,21	0,73	46.360,00	350.840,78	397.200,78	12%	REJEITADA
5	3	14	17	209.738,62	2,49	74.582,65	232.554,62	307.137,27	68%	REJEITADA
8	1	3	4	12.237,00	1,14	2.500,00	0,00	2.500,00	489%	APROVADA
9	6	8	14	16.651,81	1,28	3.500,00	208.371,64	211.871,64	8%	REJEITADA
11	0	5	5	86.000,00	4,73	22.000,00	55.572,86	77.572,86	111%	APROVADA
13	2	5	7	89.500,53	3,57	42.600,00	0,00	42.600,00	210%	REJEITADA
14	0	4	4	21.695,00	1,26	4.000,00	3.140,00	7.140,00	304%	APROVADA
15	1	4	5	126.152,76	3,70	4.000,00	17.498,16	21.498,16	587%	APROVADA
16	0	5	5	44.053,00	3,19	5.000,00	0,00	5.000,00	881%	APROVADA
18	2	6	8	127.540,32	3,18	58.200,00	0,00	58.200,00	219%	REJEITADA
20	1	3	4	50.702,50	3,38	3.000,00	2.155,68	5.155,68	983%	APROVADA
21	2	9	11	13.073,30	0,81	15.000,00	28.651,28	43.651,28	30%	REJEITADA
23	0	5	5	69.460,00	1,52	44.200,00	26.400,00	70.600,00	98%	APROVADA

* Custos das Falhas externas, considerando os valores e multas e ressarcimento apontados pelo Tribunal.

Quadro 6 - Resultados da Pesquisa.

Quanto ao levantamento das falhas externas, partiu-se das irregularidades definidas da Resolução 222/92, onde foram identificadas as seguintes situações:

IRREGULARIDADES CONFORME DISPOSTO NA RESOLUÇÃO 222/92	2	5	8	9	11	13	14	15	16	18	20	21	23
Art. 1º - São consideradas irregularidades que, pelo grau de relevância e pelo de nível de incidência, bem como pela extensão e pela gravidade dos prejuízos por elas causados ao erário ou ao interesse público, motivarão a rejeição das contas municipais, aquelas abaixo relacionadas:													
II - a não aplicação de, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) da receita tributária municipal, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino público pré-escolar e fundamental (artigo 212 da Constituição Federal e parágrafo único, do artigo 62, da Constituição do Estado da Bahia);				1									
IV - a não aplicação do mínimo exigido da receita municipal nas ações e serviços públicos de saúde conforme determina a Emenda Constitucional nº 29, de 13.09.2000;			1										
V - a admissão de pessoal sem prévio concurso público de provas ou de provas e títulos, na forma constitucionalmente prevista;					1				1	1	1		
VI - o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra, ou de um órgão para outro, bem como a abertura de créditos suplementares ou especiais, sem a correspondente e prévia autorização legislativa ou sem os respectivos recursos financeiros;	1	1											
VIII - a ausência de licitação, o indício de fuga ou a realização de processo licitatório sem observância do disposto na legislação pertinente, inclusive no que se refere a habilitação e cadastro, quando for o caso;	1												
XII - o descumprimento de normas ou decisões a que esteja submetido o gestor e ordenador de despesas, aí compreendidas aquelas editadas pelo Tribunal, como sejam as decisões do Plenário ou Câmaras, inclusive as determinações de inscrição de débitos na dívida ativa municipal e sua cobrança, ou ainda a não cobrança de multa ou qualquer outro gravame imposto pela Corte;	2	2	1	4		1		1	1	1		2	
Art. 2º - São consideradas irregularidades que, pelo grau de relevância, pelo nível de incidência e pela frequência verificada, bem como pela extensão e a gravidade dos prejuízos por elas causados ao erário ou ao interesse público, poderão motivar a rejeição de contas municipais, aquelas a seguir especificadas:													
V - a aplicação de recursos vinculados e repassados em finalidade diversa de sua destinação, contrariando o quanto dispõe o artigo 8º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/00;	1	1											1
VI - a não inclusão na dívida consolidada dos valores correspondentes aos precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento;		1						1					
VIII - a ausência de publicação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, e de remessa ao TCM, nos prazos estabelecidos, dos relatórios, demonstrativos e comprovações de publicidade, conforme determinam a Lei Complementar nº 101/00 e a Resolução TCM nº 460/00;		1	1										1
IX - a realização de despesa total com pessoal em percentuais superiores àqueles calculado sobre a receita corrente líquida, definidos pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 101/00;		1		1	1	1			1	1		1	
X - a não eliminação no prazo estabelecido pelo o art. 23 da Lei Complementar nº 101/00, do percentual excedente aos limites definidos no art. 20 do aludido diploma, para a despesa total com pessoal;	1	1		1		1				1		1	
XVI - a falta de arrecadação dos valores relativos à receita tributária, observando-se o que dispõe o artigo 11 da Lei Complementar nº 101/00;	1	1		1	1		1	1	1	1		1	1
XVIII - a inexistência ou o funcionamento ineficaz de controle interno no município;		1	1	1	1	1				1	1	1	1
XX - o não encaminhamento, no prazo estabelecido em norma (sem que se configurem as exceções previstas em Resoluções do TCM), da documentação mensal de receita e de despesa à Inspeção Regional a que esteja jurisdicionado o município, bem como o descumprimento de outros prazos estabelecidos pela legislação, aí particularmente compreendidas as Resoluções do Tribunal;		1		1									
XXIII - a ausência de documentos exigidos e considerados essenciais pelas normas e Resoluções do Tribunal;												1	
XXXI - a reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de denúncia, de prestação ou tomada de contas anterior;												1	
XXXIII - o pagamento de subsídios a agentes políticos em valores superiores ao definido pela legislação competente ou a vulneração das normas constitucionais de regência;													1
XXXVII - o descumprimento ao artigo 29, V, da Constituição Federal, no que se refere aos princípios da anterioridade e irreversibilidade para a fixação da remuneração dos Vereadores, observando-se os limites previstos nos artigos 37-XI, 29-VI e 29-A, da Carta Federal;		1								1			
XXXVIII - o descumprimento das normas constantes da Resolução TCM nº 395/99, as quais se referem a número total de servidores públicos e despesas com pessoal e noticiário, propaganda ou promoção;							1						
XXXIX - a não disponibilização ao Órgão de Controle Interno e ao Conselho de Acompanhamento Social, de forma atualizada e em tempo hábil, dos documentos de receita e de despesa, dos registros contábeis e dos demonstrativos gerenciais relativos à aplicação dos recursos originários do FUNDEF.		1											
XL - a apresentação de balanços e demonstrativos contábeis contendo irregularidades;		1					1					1	
XLIII - a elaboração de inventário sem os valores individuais dos bens;			1	1					1		1	1	
XLVI - a aquisição de materiais para obras (serviços) sem que se identifique a sua destinação;		1											
LII - o repasse de subvenções a entidades irregulares ou operando de forma irregular, assim como, a não apresentação da prestação de contas respectiva, na forma da Resolução TCM nº 321/97;		1		1		1		1					
LIII - emissão de cheque sem provisão de fundos;									1				
LIV - realização de contratos com inobservâncias das determinações impostas pela lei federal nº 8.666/93, sobretudo das cláusulas previstas no artigo 55 desse diploma legal;		1		1	1		1		1	1	1	1	
LVI - realização de despesas imoderadas ferindo os princípios constitucionais da razoabilidade e da economicidade resultando em prejuízo ao erário;					1	1		1					

Quadro 7 - Resultados da Pesquisa.

5. Conclusões

O objetivo deste artigo foi analisar o impacto dos custos bons da qualidade (custos de controles) realizados pelos sistemas de controle interno das entidades do setor do Estado da Bahia, em especial as prefeituras, na redução dos custos das falhas externas apontadas nos pareceres emitidos acerca das prestações de contas anuais.

Quanto aos custos bons de qualidade, ou seja, custos de controle, com base nas análises realizadas pode-se inferir que as entidades do setor público do Estado da Bahia, investem muito pouco, tendo-se observado que tal investimento está em torno de 0,28% em do orçamento total da entidade, valor irrelevante diante da extensão de itens de controle que precisam ser controlados, fato que pode estar ligado alto nível de falhas externas e consequente rejeição de contas.

Nesse íterim, conforme dados disponibilizados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, em 2011, das 404 contas de prefeituras julgadas, 192, ou seja, 47,52% tiveram suas contas rejeitadas por conta das irregularidades previstas na resolução 222/92, o que pode levar ao entendimento de que tais entidades públicas precisam desenvolver programas de qualidade com vistas a reduzir os custos ruins, ou seja, os custos das falhas sejam elas internas ou externas, com vistas a obter na avaliação positiva do Tribunal de Contas acerca da gestão dos recursos públicos.

Blaschek (2006), em pesquisa realizada sobre as Deficiências dos sistemas de controle internos governamentais atuais em função da evolução da economia, concluiu que os sistemas de controle interno na administração pública brasileira não buscam a máxima aproximação com relação à ação controlada no tempo e no espaço, afirmando que os órgãos de controle não identificam as situações propiciadoras e ineficiência e não ajudam a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzi-las, mas continuam focados nos aspectos formais e legais e atuam a posteriori em atividades de correição.

Em relação à hipótese de pesquisa, considerando os resultados apresentados e a limitação da amostra, não foi possível confirmar a hipótese, considerando que não se pode afirmar que o quanto maior o volume de recursos aplicados em custos de controle menor será os custos das falhas, o que enseja a necessidade de aprofundamento de pesquisa sobre o tema com vistas a identificar o comportamento de tais custos nas entidades do setor público.

Esta observação pode ser confirmada no quadro 7, item XVIII, onde 61,53% das entidades que responderam o questionário, tiveram apontado como irregularidade a inexistência ou o funcionamento ineficaz do controle interno do município.

Entretanto, ao analisar o quadro 6, pode-se observar, na maioria das vezes, onde os custos de controle foram maiores que os custos de falhas externas, as prestações de contas foram aprovadas, fato que enseja a realização de mais estudos sobre o tema.

Quanto aos custos das falhas internas, considerando que tais entidades não possuem um programa de controle das falhas e diante também da limitação de dados dessa natureza das respectivas entidades, não foi possível identificar nesse estudo o que sugere a necessidade de desenvolvimento de estudos sobre a questão nas entidades do setor público, haja vista a relevância da informação acerca tanto da Qualidade do Gasto Público para fins gerenciais quanto de controle social pela sociedade.

Referências

ARAÚJO, Aneide Oliveira. et al. **Custos da qualidade: a experiência de um restaurante potiguar no Programa Turismo Melhor**. Revista ABCustos Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2376 Acesso em 03.01.2013.

BEZERRA, 2009, Francisco Antonio et al. Influência do risco moral e da accountability nas tomadas de decisões. Disponível em: <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIII>

/01/356.pdf>. Acesso em 05.01.2013.

BLASCHEK, José Roberto de Souza e DAVIS, Marcelo David. **Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia**. Disponível em http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/an_resumo.asp. Acesso em 03.01.2013.

BORNIA, Antonio Cezar; WERNKE, Rodney. Considerações acerca dos Conceitos e Visões sobre os Custos da Qualidade. **Revista FAE**. Curitiba. V. 3, n.2, p. 77-88, maio/ago. 2000.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, Acesso em 03.01.2013.

_____. **Lei 4.320/64**, 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em 03.01.2013.

_____. **Decreto Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em 15.01.2013.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000.

_____. **Portaria MF nº 437** de 12 de julho de 2012. 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 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislação/leg_contabilidade.asp. Acesso em 03.01.2013.

_____. **Resolução 1.128/2008** – Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16.1 Conceituações, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc. Acesso em 03.01.2013.

_____. **Resolução 1.366/2011** – Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16.11. Conceituações, Objeto, os Objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Disponível em www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc. Acesso em 03.01.2013

_____. **Resolução 1120/05** – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. Dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências. Disponível em <http://www.tcm.ba.gov.br/Resolucao.aspx>. Acesso em 08.01.2013

_____. **Resolução 222/92** – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. Enumera irregularidades e falhas que poderão motivar a rejeição de contas municipais. Disponível em <http://www.tcm.ba.gov.br/Resolucao.aspx>. Acesso em 08.01.2013

CRESSWELL, John W. Projeto de Pesquisa, **Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto**. Traduzido por Luciana de Oliveira da Rocha. 2ª ed – Porto Alegre, Artmed. 2007.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryane M. **Gestão de Custos Contabilidade e Controle**. 3ª

Trad. Robert Bryan Tylor. São Paulo: 2001.

INTOSAI, **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Traduzida pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil. Disponível em: [ttp://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf](http://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf). Acesso em 15.01.2013.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3ª ed. Editora Atlas, São Paulo. 2000.

MARQUES, José Carlos, et al. **Custos da Qualidade**. Disponível em: <http://max.uma.pt/~a2093007/images/trabalho4.pdf>. Acesso em 03.01.2013

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. Editora Atlas, São Paulo. 2008.

MIRANDA, Luiz Carlos. RIBEIRO DE SÁ, Valéria Miranda. **Custo da Qualidade versus Gestão da Qualidade: uma pesquisa empírica nas Indústrias de Transformação de Pernambuco**. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/203.pdf>. Acesso em 03.01.2013.

MOORI, Roberto Giro; SILVA, Rubens Vieira. **Gestão do Custo da Qualidade nas empresas químicas do Brasil**. Revista de Administração de Empresas – RAE. São Paulo. V. 43. N. 3, p. 36-44, jul/set. 2003. Disponível em: <http://rae.fgv.br/rae/vol43-num3-2003/gestao-custo-qualidade-nas-empresas-quimicas-brasil>. Acesso em 03.01.2013

REZENDE, Fernando, et al. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional . **Revista de Administração Pública - RAP**. Rio de Janeiro. V. 44, n.4, p. 959-992, jul/ago. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf>. Acesso em 03.01.2013.

SILVA, Carlos Eduardo Sanches; SANTOS, Ana Carolina Oliveira. **Proposta de avaliação de desempenho através dos custos da qualidade em sistemas d gestão da qualidade certificados**. Disponível em: http://www.intercostos.org/documentos/custos_577.pdf. Acesso em 03.01.2013.

SLOMSKI, Valmor; FERNANDES, Julio Cesar de Campos. **A gestão de Custos no Contexto da Qualidade no serviço público: um estudo entre organizações Brasileiras..** Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/473.pdf>. Acesso em 03.01.2013.

PONTEL, Silmar; Paulo A. Cauchick Miguel. **Estudo de Caso em custos da qualidade na categoria de falhas externas**. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENESEP1999_A0251.PDF. Acesso em 03.01.2013.

VOESE, Simone Bernardes. et al. Custos no Setor Público: A percepção dos controladores de recursos públicos no Estado de Santa Catarina. **Revista del Instituto Internacional de Costos**. Disponível em: http://www.revistaic.org/articulos/num5/articulo16_esp.pdf Acesso em 03.01.2013.