

Custos da execução do programa de fiscalização por sorteio público: análise comparativa entre os Estados do Amazonas e de Sergipe

Ana Maria Lima dos Santos (UFAM) - anamarials@hotmail.com

Maria Esmeralda Rodrigues (UFS) - esmerodrigues@yahoo.com.br

Resumo:

Este trabalho tem por escopo descrever o levantamento dos custos na operacionalização da ação de controle “Fiscalização por sorteios públicos” no Amazonas e Sergipe, a fim de que se possa mensurar e comparar os elementos que compõem os custos para realizar este importante trabalho no maior e no menor estado da federação. Para este estudo optou-se pelo sistema de custeio por absorção. Relativamente, aos aspectos metodológicos, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de estudo de caso. Os resultados indicam que por meio de um sistema de custeio é possível comparar os custos de um mesmo serviço realizado em diferentes estados da Federação e verificar quais elementos são mais significantes. Observa-se que as dimensões territoriais influenciam nos custos do serviço estudado.

Palavras-chave: *Controle. Sistema de Custeio. Custo da Fiscalização.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Custos da execução do programa de fiscalização por sorteio público: análise comparativa entre os Estados do Amazonas e de Sergipe.

Resumo:

Este trabalho tem por escopo descrever o levantamento dos custos na operacionalização da ação de controle “Fiscalização por sorteios públicos” no Amazonas e Sergipe, a fim de que se possa mensurar e comparar os elementos que compõem os custos para realizar este importante trabalho no maior e no menor estado da federação. Para este estudo optou-se pelo sistema de custeio por absorção. Relativamente, aos aspectos metodológicos, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de estudo de caso. Os resultados indicam que por meio de um sistema de custeio é possível comparar os custos de um mesmo serviço realizado em diferentes estados da Federação e verificar quais elementos são mais significantes. Observa-se que as dimensões territoriais influenciam nos custos do serviço estudado.

Palavras-chave: Controle. Sistema de Custeio. Custo da Fiscalização.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução

Controlar, no sentido de acompanhar o desempenho das atividades organizacionais, e programar correções, eventualmente, necessárias de procedimentos, é parte relevante das funções de Gestores. A importância do controle na Administração Pública brasileira passou a ser destacada, principalmente, com a Reforma Administrativa de 1967, consoante o artigo 6º. do Decreto-lei nº. 200/67, que coloca o controle, ao lado do planejamento, entre os cinco principais princípios fundamentais que norteiam a atividade pública.

Posteriormente, a ação do controle foi ampliada e melhorada de forma substantiva pela Constituição Federal de 1988, artigos 70 e 74; e mais recente pela Lei Complementar 101/2000 (LRF), cujo objetivo, consoante Reis (2004) “é através do exercício pleno do controle evitar que as entidades governamentais desperdicem os recursos que lhes são oferecidos pela sociedade, e se endividem mais do que o seu próprio lastro financeiro permite”.

No âmbito do Poder Executivo Federal, a Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 estabeleceu a competência dos órgãos e das unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A estrutura desse Sistema apresenta como órgão central, a Controladoria-Geral da União (CGU), já em conformidade com a Lei nº. 10.683, de 10 de maio de 2003, e cujas funções técnicas atinentes à auditoria pública federal são exercidas pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), conforme define o Decreto nº. 5.683, de 24 de janeiro de 2006.

No atendimento ao disposto no Art. 74 da Constituição Federal e art. 20 da Lei nº. 10.180/2001 a CGU realiza ações de controle com o objetivo de avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos Programas de Governo e dos Orçamentos da União.

A operacionalização pela CGU da avaliação dos programas de governo inserido nas leis orçamentárias se faz por meio de fiscalizações e a partir de 2003 também com a utilização de sorteios públicos, nos quais são sorteados municípios e as áreas a serem fiscalizadas, tais como educação, saúde e segurança pública.

Nesse contexto, há um novo enfoque de controle voltado para avaliação da gestão, onde a contabilidade de custos apresenta-se como uma ferramenta de auxílio à gerência, permitindo o esclarecimento sobre os aspectos quantitativos e qualitativos dos programas de governo, inclusive para apuração dos custos do próprio controle.

Ao mesmo tempo, o levantamento dos custos fornece um melhor planejamento para a execução dos programas de trabalho, evitando que se estimem valores iguais para regiões diferentes. Nesse sentido, Piscitelli (2006) comenta que “a falta de um sistema de contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento como um todo”.

Dessa feita, a discussão remete a reflexão acerca da execução das ações de controle sob a ótica dos custos dessa operacionalização em Unidades Federativas cujas peculiaridades em um país com dimensões continentais pressupõem diferenciação nos custos de execução.

Ante aos fundamentos apresentados, a questão deste estudo se traduz na seguinte pergunta: O volume de recursos despendidos pela CGU na execução do Programa de Sorteios Públicos é proporcional às dimensões territoriais das unidades federativas?

O objetivo geral deste estudo consiste em mensurar e comparar os custos de operacionalização da ação de controle “Fiscalização por sorteios públicos” no Amazonas e em Sergipe, a fim de identificar se as diferenças territoriais e logísticas internas são predominantes na composição dos custos para realizar este importante trabalho.

As variações de custos por si só não chegam a revelar problemas nem oportunidades, contudo quando significativas, atuam como indicadores de desvios que podem comprometer a eficácia da execução do serviço público. Mesmo quando favoráveis, as variações relevantes devem ser investigadas, uma vez que podem ter sido geradas por decisões que, embora contribuam para a maximização de um resultado setorial, poderão inviabilizar a otimização do resultado global da ação de governo.

2 Revisão da Literatura

2.1 O Controle Interno Federal e a Fiscalização dos Programas de Governo

A Constituição Federal de 1988 consolidou a sistematização do controle interno (CF 1988, art. 74). Especificamente para o controle interno federal, um marco a ser considerado é a estruturação orgânica da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) em 1994. A partir de então, prosseguiu na busca de maior autonomia a qual se dá com a sua migração da estrutura do Ministério da Fazenda para a Presidência da República, em 2002, já na estrutura da CGU.

A concepção do controle interno inserida no texto Constitucional é de um controle que extrapola a vertente formal da legalidade e exige um controle de eficácia das políticas públicas.

Ora, tal pressuposto impõe à atividade do controle interno federal uma atuação abrangente e que concilie “a avaliação sobre os procedimentos (controle da legalidade e da eficiência) com a avaliação sobre os fins das políticas públicas (controle da eficácia),” conforme defende Oliveri (2008).

Nesse sentido a atuação da SFC/CGU na avaliação da execução dos programas é realizada com o objetivo de melhorar a gestão dos ministérios. Essa avaliação produz informações sobre a execução dos programas de governo e sobre os instrumentos de controle dos ministérios, com o objetivo de aprimoramento desses mecanismos, ou seja, visa maior eficiência gerencial.

Os programas a serem avaliados são escolhidos de acordo com uma metodologia de planejamento das ações de controle criada pela própria SFC. Essa metodologia se norteia da visão geral das políticas públicas, traduzidas nos orçamentos e nos objetivos estratégicos da ação do Estado, para chegar, no final, à definição do objeto, ou seja, à definição dos

programas a serem fiscalizados. As etapas desse planejamento envolvem desde a escolha dos programas até a definição das ações de controle.

As atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal são exercidas mediante a utilização de técnicas próprias de trabalho que estão estabelecidas como Normas Fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, conforme o Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000 e a Instrução Normativa SFC nº 1, de 06 de abril de 2001, as quais se constituem no conjunto de processos que viabilizam o alcance dos macro-objetivos do Sistema.

O art. 4º, do referido Decreto dispõe que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal utiliza como técnicas de trabalho, para a consecução de suas finalidades, a auditoria e a fiscalização.

A auditoria é entendida como o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

A outra técnica de controle, a fiscalização, visa à comprovação da existência do objeto dos programas de governo, e se corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas, e, além disso, se os mecanismos de controle administrativo são eficientes.

Especificamente, o acompanhamento da execução dos programas de governo é feito, após a definição estratégica aplicada a cada ação de governo a ser acompanhada, por meio de fiscalização e das auditorias de avaliação da gestão e operacional.

Ressalte-se que a finalidade básica da fiscalização é avaliação da execução dos programas de governo elencados ou não nos orçamentos da União: Lei Orçamentária Anual (LOA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Plano Plurianual (PPA).

Ainda, de acordo com a Constituição Federal e a IN SFC nº 01/2001, a avaliação da execução dos programas de governo tem como objetivo comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento do programa. Ou ainda, conforme argumenta Padilha (2009) “a avaliação da execução de programas pela SFC refere-se a uma forma de avaliação contínua, constituída de atividades de monitoramento realizadas no transcurso das ações”.

Nesse sentido, o ato de fiscalizar deve ser percebido como a aplicação do conjunto de procedimentos capazes de permitir o exame dos atos da administração pública, visando avaliar as execuções de políticas públicas pelo produto, atuando sobre os resultados efetivos dos programas do governo federal.

A operacionalização dessa atribuição do Controle Interno Federal implica na fiscalização da gestão dos órgãos federais situados fora de Brasília e a fiscalização da utilização das verbas federais pelos estados e municípios, e que são realizadas pelas Controladorias-Regionais da União, órgãos descentralizados (ou desconcentrados) existentes nos 26 estados da federação.

A dinâmica do trabalho, então, se materializa na descentralização das ações de controle (ordens de serviço), ou seja, a unidade central planeja e comanda as ações de controle sob a forma de auditoria ou fiscalização e agrega os resultados das auditorias, enquanto as unidades descentralizadas nos estados executam as ações de controle.

Nesse sentido, a SFC norteia sua atuação pela aplicação do Método de Planejamento do Acompanhamento da Execução dos Programas de Governo, que prevê a realização de etapas, como o mapeamento/conhecimento das políticas públicas pertencentes a cada ministério; hierarquização das políticas públicas a partir de critérios de materialidade, relevância e criticidade.

A seguir, realiza a priorização das políticas públicas e das suas ações integrantes que serão objeto de ações de controle, a partir da importância relativa estabelecida na hierarquização para então elaboração do Pedido de Ação de Controle (PAC), concretizado pela geração da Ordem de Serviço (OS). (PADILHA, 2009)

Para delimitação do escopo deste trabalho torna-se necessário estabelecer algumas definições para o perfeito entendimento do contexto de atuação da ação de controle realizada para avaliar os programas de governo.

Vegas (2007) discute a necessidade de distinção entre controle e avaliação. Afirma que a designação de **controle** se aplica à “verificação da conformidade de uma ação em relação a uma norma ou procedimento estabelecido; verificação de regularidade, de observância a regras e padrões de boa gestão. É atividade pontual e comparativa, praticamente sem contemplar julgamento”.

Já o termo **avaliação**, por sua vez, abrange “a mensuração do valor agregado a partir da implementação de determinada ação, podendo ser realizada em diferentes momentos de sua execução: a priori (*ex ante*), concomitante e a posteriori (*ex post*)”.

Por conseguinte, o controle permite aferir se a ação que foi programada foi executada e da forma prevista, ao passo que a avaliação possibilita a aferição dos efeitos globais da política executada. E, portanto, possibilitando a identificação de melhorias possíveis e de fragilidades nos resultados obtidos. Essa última, portanto, possibilita a retroalimentação do processo e a adoção de novos procedimentos, com o intuito de obter melhores resultados e que atendam de forma mais eficiente os objetivos pretendidos com a política pública em foco.

No início de 2003, a CGU agregou a sua metodologia de trabalho, o Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos, iniciando com sorteios públicos de municípios e realizando o 1º evento em abril de 2003.

Trata-se da utilização do mecanismo de sorteio público, para definição de regiões onde serão desenvolvidas fiscalizações especiais, por amostragem, com relação aos recursos públicos federais ali aplicados, por via dos órgãos da administração federal, diretamente ou por meio de repasse, sob qualquer forma, para órgãos das administrações dos estados ou dos municípios e quaisquer outros órgãos ou entidades legalmente habilitados.

Apresentadas as técnicas utilizadas nas ações de controle efetuadas pela SFC, o passo seguinte é conhecer a situação a ser verificada.

2.2 A Fiscalização dos Programas de Governo a Partir de Sorteio Público de Municípios

Em 04/04/2003 a CGU realizou no auditório da Caixa Econômica Federal em Brasília-DF a 1ª edição do Sorteio Público de municípios cuja característica foi o sorteio de um município por Região do país. Sul: Balneário Arroio do Silva (SC); Sudeste: Ribeirão Corrente (SP); Centro-Oeste: Castelândia (GO); Nordeste: Colônia do Piauí (PI) e Norte:- Rio Preto da Eva (AM)

O Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos também usa o sistema de sorteio das loterias da Caixa Econômica Federal para definir, as áreas municipais e estaduais a serem fiscalizadas quanto ao correto uso dos recursos públicos federais.

Após a primeira experiência, o Ministro de Estado do Controle e da Transparência por meio da Portaria nº 247, de 20 de junho de 2003 institui, em caráter permanente, o mecanismo do sorteio público para definição das unidades municipais onde será objeto de fiscalização a aplicação de recursos públicos federais, sob a responsabilidade de órgãos federais, estaduais, municipais, ou de entidades legalmente habilitadas.

Cumprе ressaltar que a fiscalização da execução de programas federais nos estados e municípios não abrange todos os programas e ações realizadas pelos governadores e prefeitos. Essa fiscalização abrange principalmente os programas cujos recursos sejam oriundos de

convênio, ajustes e ou transferências voluntárias do governo federal para governos estaduais e municipais. (OLIVERI, 2008).

Consoante as regras estabelecidas pela CGU na execução de um sorteio, verifica-se o encadeamento das seguintes etapas da fiscalização nos recursos federais repassados aos estados e municípios primeiro a CGU aprova a realização do sorteio através de portaria, a pedido da SFC. Em seguida, há a realização do sorteio de municípios e de estados a serem fiscalizados na Caixa Econômica Federal (sob o mesmo procedimento do sorteio da loteria);

Ato contínuo, a Diretoria de Planejamento da SFC faz levantamento de dados sobre os municípios e os estados sorteados nos sistemas corporativos (verifica inclusive se há demandas externas ou denúncias relacionadas com os municípios sorteados) e sobre os programas a serem fiscalizados. Ao tempo que as diretorias setoriais elaboram Pedidos de Ação de Controle (PAC) que enviadas como Ordens de Serviço (OS) para as Controladorias-Regionais executarem fiscalizações.

As Regionais, então, realizam a fiscalização, informam o prefeito (no caso de ente municipal) sobre as irregularidades, aguardam sua manifestação, concluem seus relatórios e os encaminham à Diretoria de Planejamento (via Sistema Ativa, sistema interno da SFC).

Por fim, os relatórios são divulgados na página da CGU na internet e encaminhados para os prefeitos, governadores, Câmaras municipais e Federal, Assembléia Estadual, Ministério Público, TCU, TCE e TCM.

Cabe mencionar que nas cinco edições realizadas em 2003 (do 3º ao 7º), foram sorteados 50 municípios por edição cuja proporcionalidade é estabelecida em decorrência do número de municípios por Unidade da Federação, por exemplo, Minas Gerais, com seus 852 municípios, a cada edição tem 08 municípios sorteados.

Portanto, a percepção é: há proporcionalidade entre a quantidade do número de municípios de cada unidade da federação e quantidade sorteada em para o estado. De modo que se observa que os estados com menos de 100 municípios, como é caso dos Estados do Amazonas e Sergipe, só tem um município sorteado a cada evento.

2.3 Custo na administração pública

Embora já esteja previsto na legislação desde a década de 60, com o advento da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estabelece, no artigo 85, o controle de custos na administração pública para os serviços industriais explorados pelo Estado e o Decreto-lei 200, de 1967, que estende esta exigência para todo o setor governamental, não houve uma evolução significativa nesta área.

Três décadas depois, em maio de 2000, houve a retomada do assunto pela Lei Complementar 101/2000, mais conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal, sancionada sob o amparo da Constituição Federal de 1988 e sua Emenda número 19, praticamente reeditou o Decreto-lei 200/67 quanto à preocupação de apurar e avaliar os custos dos serviços públicos.

Mais recentemente a Resolução do CFC Nº 1.129/08 que aprova a NBC T 16.2 (normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público) e que trata dos subsistemas que compõem o Sistema de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, dentre eles o de Custos, em seu Artigo 2º determina que sua adoção seja obrigatória a partir de janeiro de 2010, mas o sistema de custos ainda não é uma realidade para o governo federal.

Observa-se que no setor público todos os gastos são registrados como despesa: orçamentárias ou extra-orçamentárias. O mesmo não ocorre no setor privado, onde só são registrados como custos os gastos direto ou indiretamente relacionados com a produção, estes ativados, sendo que os demais gastos são contabilizados como despesa indo para a Demonstração do Resultado do Exercício.

De forma geral pode-se considerar despesa como o desembolso financeiro correspondente a qualquer ato de gestão do governo. Enquanto o custo é o consumo de

recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto), consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou processo). As despesas nos mostram como o governo financia os recursos que usa ou potencialmente poderá utilizar, enquanto os custos nos mostram como o governo financia seus resultados.

Um sistema de custo é composto por uma filosofia de custeio e um método de alocação de custos. O método a ser adotado por uma organização deve adequar-se a uma filosofia de custeio e às suas estratégias administrativas, ou seja, o modelo conceitual deve ser desenvolvido caso a caso, segundo a peculiaridade da entidade e de acordo com as necessidades da gerência.

A esse respeito, Martins (2003) comenta: “a decisão de que modelo usar depende de quem vai receber as informações na ponta da linha e o que fará com elas. Isso definirá o modelo. [...] É também obrigatório que se defina junto ao usuário final da informação o que ele necessita”.

A fim de assegurar a eficácia do trabalho, ao desenvolver um sistema de custos, os profissionais responsáveis devem seguir algumas regras ou princípios. Leone (2000) defende que para a implantação de um sistema de custos o especialista responsável deve adotar, pelo menos, dez atitudes, quais sejam:

- 1) o equilíbrio entre a velocidade da informação e sua completa exatidão;
- 2) a resposta que se pretende obter antes de tentar resolver o problema;
- 3) adaptar os controles aos fins e não estes àqueles;
- 4) o fato de que as informações devem ser preparadas na forma que o seu usuário as deseje e as entenda;
- 5) apontar para a gerência os dados mais relevantes;
- 6) o fato de que a atividade do especialista age sempre como termômetro e não como termostato;
- 7) a proliferação dos dados, de documentos, de registros e de relatórios inúteis;
- 8) familiarizar-se com o processo operacional e com os seus termos;
- 9) familiarizar o pessoal de operações com os métodos e critérios adotados pelo especialista de sistema de informações;
- 10) evitar a seguinte situação: “o incompetente informando o irrelevante para o indiferente”.

Segundo Koliver (2007), um sistema, na área da Contabilidade, consiste num conjunto ordenado de idéias e meios de ação coordenados entre si e funcionando, portanto, como estrutura organizada que busca determinados resultados. Assim, um sistema de custos objetiva a distribuição dos custos entre os bens e serviços produzidos, e as funções geradoras de despesas do período. Na literatura sobre custos, encontram-se basicamente cinco métodos de custeio: Custeio por Absorção; Custeio Variável, Custeio Pleno; Custeio por Atividades e Custeio Direto.

- *Custeio por absorção*: Segundo Martins (2003), o custeio por absorção resume-se no critério "em que se apropriam todos os custos de produção quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados".

Os custos diretos são alocados diretamente aos produtos/serviços e os custos indiretos são alocados aos produtos/serviços por critérios de rateio. Os critérios de rateio geralmente são definidos com base na distribuição dos custos diretos. Nas entidades públicas, é usualmente utilizado nas atividades industriais.

Para Horngren, Foster e Datar (2000), “custos diretos são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável”. Já os custos indiretos não estão relacionados diretamente aos serviços, porém não deixa de serem essenciais para a produção, estes tem como característica o suporte para que o produto seja elaborado, como exemplo: o aluguel, assim

como uma parte da energia está comprometido à administração sem esta ter relação direta com a prestação do serviço.

Por não ter relação direta com o serviço, os custos indiretos apresentam necessidade de critérios de rateio para as atividades que os serviços consomem, como cita Martins (2003): “Outros realmente não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.)”.

- *Custeio variável*: Quando se utiliza o custeio variável, são apropriados aos produtos apenas os custos variáveis, "ficando os custos fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para estoques só vão, como consequência, custos variáveis" (MARTINS, 2003).

Custos fixos são aqueles que não sofrem alteração de valor em caso de aumento ou diminuição da produção. Independem, portanto, do nível de atividade, conhecidos também como custo de estrutura, enquanto custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente de acordo com o nível de produção ou atividades. Seus valores dependem diretamente do volume produzido ou volume de vendas efetivado num determinado período

Os custos variáveis são alocados aos produtos/serviços, enquanto os custos fixos são considerados como despesa do período, sendo lançados diretamente no resultado do exercício. Pode-se definir custo variável todo aquele que varia em função da quantidade produzida ou com a prestação do serviço e o custo fixo, não variando em função da quantidade produzida, considerando um mesmo período de tempo.

- *Custeio pleno*: Também denominado integral ou RKW (*Reichskuratorium Rir Wirtschaftlichkeit*), o custeio pleno difere do custeio por absorção, porque trabalha com a ideia de que ao custo do produto devem ser agregados não apenas os custos de produção, mas também todas as demais despesas da organização, inclusive as financeiras. Dessa forma, ignora as fronteiras, às vezes obscuras, entre o custo do produto e as despesas do período. Assim, segue a tendência de ampliação do conceito de custo de produto, incluindo as fases do esforço de venda, os canais de distribuição, inclusive as fases de pós-venda, como assistência técnica.

A forma de associar os custos indiretos e as despesas aos produtos é a mesma que a do custeio por absorção. Ressalte-se que esse método é utilizado apenas para fins gerenciais, não sendo admitido para fins tributários nem societários.

- *Custeio direto*: Peter (2001) conceitua o custeio direto como sendo aquele que apropria aos produtos apenas os "custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto".

O conceito exposto foca exclusivamente o produto como objeto de custeio. No entanto, na medida em que surge a necessidade de apurar custos de novos agentes de acumulação, pode-se entender o custeio direto como sendo aquele que apropria os custos diretos, quer fixos, quer variáveis, a quaisquer objetos de custo, sejam eles produtos, lotes de produtos, centros de responsabilidade, centros de resultado, sejam quaisquer outros de interesse do gestor. É fundamental, no entanto, ressaltar que essa apropriação não admite qualquer tipo de rateio.

- *Custeio por atividades*: A formulação do custeio por atividades possui alguns componentes do custeio pleno, na medida em que trabalha com todos os custos, independentemente de estarem associados à fase de produção, distribuição e assistência pós-venda, porém só apropriando os custos rastreáveis através de direcionadores.

Nakagawa (2001) conceitua atividade “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

A especificidade desse sistema é trabalhar com a premissa segundo a qual são as atividades desenvolvidas nas empresas que geram custos, pois consomem os recursos; por sua vez, os produtos, clientes ou outro objeto de custo consomem as atividades. O custeio por atividades "procura, então,

estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo através de indicadores que determinam quanto de cada atividade é consumido por eles" (PETER, 2001)

A escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para todos os métodos. Qualquer um dos cinco métodos descritos pode ser utilizado nesse setor, pois não há limitação legal. Horngren, Foster e Datar (2000) consideram que o custeamento por absorção tende a enfatizar a classificação funcional de custos.

Assim optou-se pelo método de Custeio por Absorção, por ter seu uso difundido por todos que se valem da contabilidade de custos como fonte de informações para planejamento e controle orçamentário, pois este determina o custo de cada produto ou serviço e de seu total.

3 Metodologia

Optou-se uma pesquisa exploratória baseada no método de estudo de caso. Conforme definido por Gil (2006), as pesquisas exploratórias “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses”. O emprego do método de estudo de caso como estratégia de pesquisa ocorreu com o propósito de explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos. Isto porque o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características e significados da vida real.

Realizou-se um estudo de caso em duas Unidades Regionais da Controladoria-Geral da União. Os dados foram obtidos por meio de consulta aos sistemas corporativos da Administração Pública Federal (Siafi e Siape) e no portal da transparência, por meio da rede mundial.

Quanto à abordagem do problema, esse estudo tem uma abordagem qualitativa, que segundo Beuren: “[...] visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade desse último”. Diante da situação concreta desta pesquisa, optou-se pelo custeio por absorção e efetuou-se a análise dos dados por meio da descrição das variáveis custos diretos e indiretos.

O método de estudo de caso apresenta como principal limitação a impossibilidade de generalização dos resultados encontrados, mas, segundo Yin (2005), os estudos de caso têm um lugar de destaque na pesquisa de avaliação.

4 Descrição do Programa Fiscalização por Sorteios Públicos

A operacionalização das fiscalizações dos programas governamentais realizadas pela CGU tem como fundamento os marcos constitucionais e legais que definem sua atuação bem como os ditames internos contendo os aspectos norteadores da execução das ações de controle.

A primeira observação recai sobre a Portaria que tornou perene a execução dos eventos, que estabelecia que fossem mensais, contudo, a distribuição anual foi a seguinte: cinco em 2003; sete em 2004; 5 em 2005; 3 em 2006 e 2007; dois em 2008 e 3 em 2009.

Conforme esclarecimentos supramencionados, a acerca da metodologia própria da SFC para consecução da avaliação dos programas de governo, cujo fundamento é a emissão das ordens de serviço pelas Coordenações-Gerais das áreas finalísticas – correspondentes aos respectivos ministérios.

Recebidas as OS as CGU-Regionais planejam a execução das mesmas no município sorteado, de acordo com o cronograma anexo à Portaria de autorização do sorteio. Normalmente, é 01 semana para planejamento, outra para execução in loco (visita ao município) e duas para conclusão do relatório.

Nesse sentido, há uma uniformidade na consecução dos trabalhos relativos à fiscalização dos municípios. Portanto, para o fim da presente discussão os parâmetros são fixos no tempo de execução do sorteio pela Regional e no número de servidores envolvidos

(determinado em portarias de metas trimestrais – 07 servidores). Portanto teoricamente o montante de recursos utilizados devem ser os mesmos.

Por outro lado, a execução também envolve a mobilidade dos recursos humanos em áreas territoriais diferenciadas nas 26 unidades federativas que constituem o País. A pretensão do presente estudo é apresentar comparativamente a execução de sorteios, por meio da análise de custos da operacionalização da realização do Programa Fiscalização por Sorteios Públicos nos Estados do Amazonas e Sergipe.

Vale assinalar que o Estado do Amazonas (AM) tem como área territorial 1.570.745,680 Km² e 62 (sessenta e dois) municípios, Sergipe (SE) como o menor Estado da Federação, possui 75 (setenta e cinco) municípios e 21.910,348 Km². Isto significa que a área do segundo é apenas 1,3% do AM.

Ademais, enquanto o Estado de Sergipe tem uma malha viária totalmente terrestre, no Estado do Amazonas a rede viária é fundamentalmente fluvial, cerca de 62,90% dos municípios, ou seja, 38 (trinta e oito) só são acessíveis por via fluvial. Acesso aéreo e fluvial, 22,58% (seis municípios) e rodoviário e fluvial – seis municípios (9,68%).

Em continuidade ao Programa de Fiscalização em pequenos e médios municípios brasileiros a partir de Sorteios Públicos, em 2009, a CGU realizou as seguintes edições: 28º, 29º e 30º Sorteios, em 12/05, 17/08 e 05/10/2009 respectivamente, conforme Portarias de divulgadas no sítio da CGU. A seguir são apresentadas as variáveis custos diretos e custos indiretos, com os dados de cada evento, distinguindo os custos por Estado:

Tabela 1: Custo do 28º Sorteio (05/2009)

Custos Diretos	Amazonas (R\$)	Sergipe (R\$)
Mão-de-obra		
• Nível Superior	45.067,07	63.773,14
• Nível Médio	32.282,71	15.156,00
• Apoio operacional	-	7.026,04
Subtotal	77.349,78	85.955,18
Deslocamento ao município		
• Diárias	3.111,11	4.212,38
• Passagens	4.027,94	-
Subtotal	7.139,05	4.212,38
Deslocamento no município		
• Combustível	-	120,00
• Aluguel de barcos com motor de popa	2.540,00	-
Subtotal	2.540,00	120,00
Total Custo Direto	87.028,83	90.287,56
Custos Indiretos	Amazonas (R\$)	Sergipe (R\$)
Administração		
• Despesa de funcionamento	3.223,08	2.886,42
• Salário da Chefia	3.039,19	2.405,74
• Veículos	205,55	928,00
Subtotal	6.467,82	6.220,16
Total (custos diretos + custos indiretos)	93.496,65	96.507,72

Fonte: Consulta aos sistemas corporativos da Administração Pública Federal e ao portal da transparência

Tabela 2: Custo do 29º Sorteio (08/2009)

Custos Diretos	Amazonas (R\$)	Sergipe (R\$)
Mão-de-obra		
• Nível Superior	50.169,25	117.470,74
• Nível Médio	22.225,96	-
• Apoio operacional	-	7.026,04
Subtotal	72.395,21	124.496,78
Deslocamento ao município		
• Diárias	3.111,11	4.290,58
• Passagens	6.854,32	-
Subtotal	9.965,43	4.290,58
Deslocamento no município		
• Combustível	100,00	-
• Aluguel de barcos com motor de popa	1.800,00	-
Subtotal	1.900,00	
Total Custo Direto	84.260,64	128.788,36
Custos Indiretos	Amazonas (R\$)	Sergipe (R\$)
Administração		
• Despesa de funcionamento	3.362,48	3.585,60
• Salário da Chefia	3.495,66	2.264,19
• Veículos	205,55	1.937,80
Subtotal	7.063,69	7.787,59
Total (custos diretos + custos indiretos)	91.324,33	136.575,95

Fonte: Consulta aos sistemas corporativos da Administração Pública Federal e ao portal da transparência

Tabela: Custo do 30º Sorteio (10/2009)

Custos Diretos	Amazonas (R\$)	Sergipe (R\$)
Mão-de-obra		
• Nível Superior	19.096,82	90.460,86
• Nível Médio	31.504,82	5.059,24
• Apoio operacional	-	7.026,04
Subtotal	50.601,64	102.546,14
Deslocamento ao município		
• Diárias	9.441,38	7.825,58
• Passagens	6.940,80	-
Subtotal	16.382,18	7.825,58
Deslocamento no município		
• Combustível	130,00	223,00
• Aluguel de barcos com motor de popa	2.610,00	-
Subtotal	2.740,00	223,00
Total Custo Direto	69.723,82	110.594,72
Custos Indiretos	Amazonas (R\$)	Sergipe (R\$)
Administração		
• Despesa de funcionamento	2.819,13	3.210,50
• Salário da Chefia	3.495,66	2.264,19
• Veículos	205,55	1.840,91
Subtotal	6.220,34	7.315,60
Total (custos diretos + custos indiretos)	75.944,16	117.910,32

Fonte: Consulta aos sistemas corporativos da Administração Pública Federal e ao portal da transparência

A CGU, além da fiscalização por sorteio público, realiza fiscalizações regulares e auditoria, todos esses serviços têm por base a quantidade de homem/hora, por isso este foi o critério adotado para o rateio das despesas de funcionamento (água, luz, telefone, aluguel, secretaria, contínuo, segurança, etc.) e do salário da chefia, já para depreciação de veículos o critério usado foi o período utilizado para cada atividade, assim calculou-se o valor da depreciação referente ao período utilizado no sorteio.

5 Resultado

Observou-se que não houve diferença significativa nos custos indiretos, ou seja, essa grande variação deu-se devido aos custos diretos. Como se pode observar na figura 1, no 28º sorteio a diferença entre o custo direto no Amazonas e em Sergipe foi pequena, mas no 29º e no 30º sorteios o custo direto em Sergipe foi superior em mais de R\$ 40.000,00.

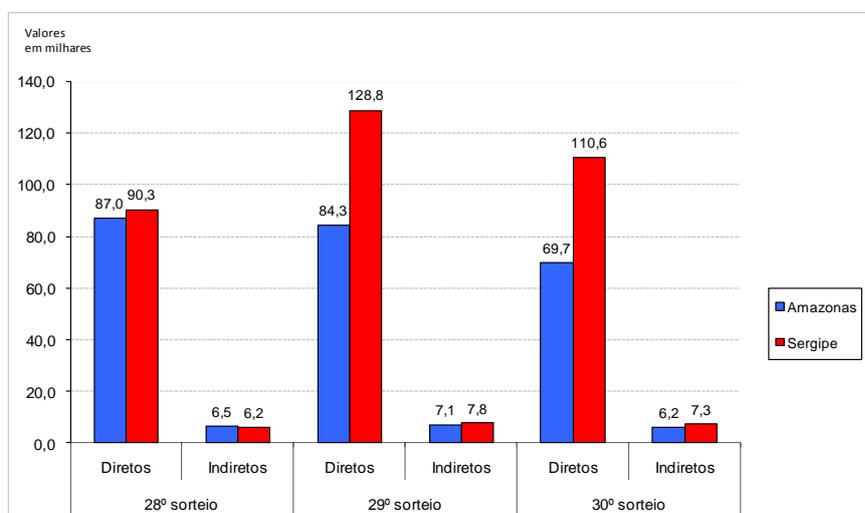


Figura 1 Custos Diretos e Indiretos

Refinando a análise percebe-se que o elemento de maior peso dos custos diretos foi a mão-de-obra, sendo que para Sergipe foi muito mais significativo, dada a proporção entre nível médio e nível superior.

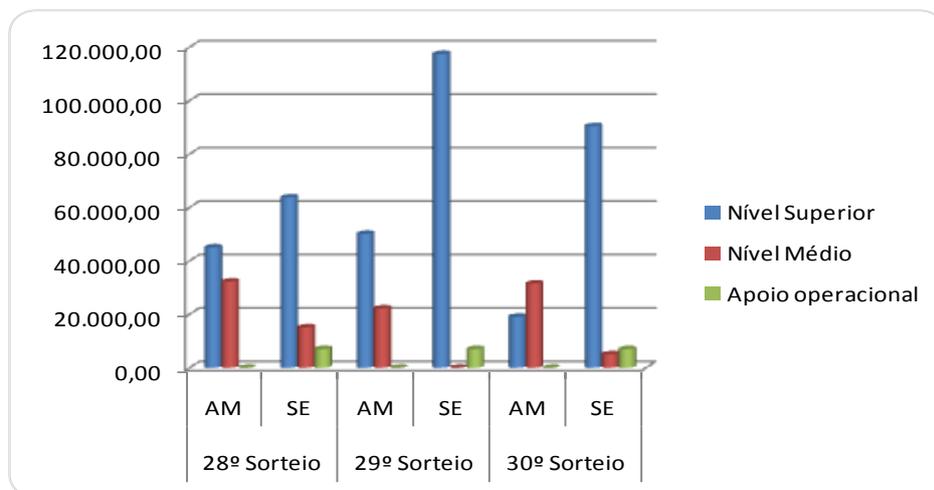


Figura 2 – Gráfico da Mão-de-obra

Observando a figura 2, nota-se que a utilização de nível médio na operacionalização do programa Fiscalização por Sorteio Público no Estado do Amazonas teve uma oscilação menos acentuada do que em Sergipe, onde a mão-de-obra de nível superior predominou.

Sabe-se que o custo de deslocamento, tanto para chegar aos municípios do Amazonas, quanto à movimentação intramunicipal, demandam um volume maior de recursos em vista do modal utilizado. Este fato pôde ser comprovado nesse estudo, pois observando a figura 3, verifica-se que nos três sorteios analisados o custo no Amazonas superou em mais de 100% o custo de deslocamento em Sergipe.

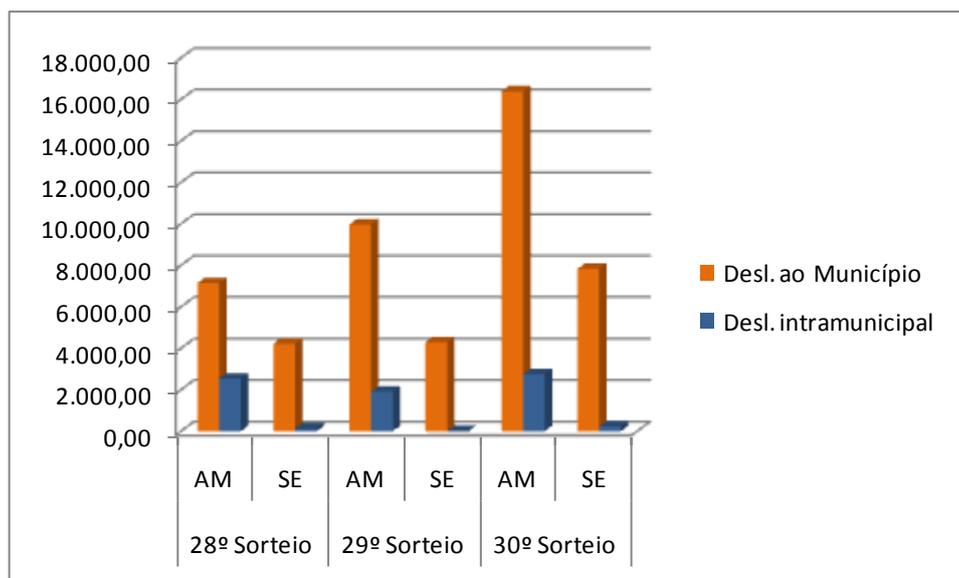


Figura 3 – Custo com deslocamento

A despeito do seu tamanho, o custo para Sergipe em 2009 foi superior nos três sorteios. No 28º houve uma pequena diferença de 3,22%, enquanto no 29º e no 30º, Sergipe foi superior 33% e 36%, respectivamente. Vale ressaltar, porém, que este fato não tem haver com os custos de deslocamento e sim pelo uso predominante do uso de mão-de-obra de nível superior, conforme verificado na figura 2.

6 Considerações Finais

O estudo empreendido objetivou mensurar e comparar os custos de operacionalização da ação de controle “Fiscalização por sorteios públicos” no Amazonas e em Sergipe, a fim de identificar se as diferenças territoriais e logísticas internas são predominantes na composição dos custos.

O desenvolvimento das atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em cumprimento ao disposto nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988, tem como objetivo a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Em conformidade com a proposta do presente artigo, foram apresentados os custos de realização dos eventos do Programa de Fiscalização por meio de Sorteios Públicos realizados no exercício de 2009, no total de três, em dois Estados (AM e SE), comparativamente, com o fim de identificar se as diferenças territoriais e logísticas internas seriam predominantes na composição dos custos.

Pelos apresentados nota-se que o fator fundamental de determinação dos custos de execução do referido Programa governamental incide na composição do corpo técnico

operacional em vista do percentual que a remuneração representa para os custos da realização desse programa de governo.

Sabe-se que para cada sorteio são definidas as mesmas áreas a serem fiscalizadas em todos os Estados (saúde, educação, segurança, assistência social, etc.), mas mesmo assim há uma oscilação entre a escolha de mão-de-obra de nível médio e superior. Com o levantamento dos custos, verificou-se que, este fato, afeta de forma significativa os custos da operacionalização do programa em tela, razão pela qual deve ser objeto de investigação pela administração pública.

Quanto ao objetivo de identificar se as diferenças territoriais e logísticas internas são predominantes na composição dos custos, verificou-se que no Amazonas, maior estado da federação, os custos de deslocamento foram mais que o dobro do custo em Sergipe, menor estado da federação.

Dessa maneira, verificou-se que, por meio de um sistema de custeio, podem-se obter informações importantes para o gerenciamento dos recursos públicos visando o melhor planejamento para prestação de serviços ao cidadão.

Ressalte-se que o sistema de custo ainda não é realidade na Administração Pública, existindo apenas alguns casos experimentais. Nesse sentido apesar de todos os avanços proporcionados pela Constituição Federal de 1988, pela LRF e outros normativos específicos, o sistema de custos para administração pública ainda está carente de legislações e/ou outras medidas governamentais para que possa ser consolidado e atingir os objetivos de controle dos custos do serviço público no Brasil.

Referências

ALONSO, Marcos. **Custos nos Serviços Públicos**. Revista do Serviço Público. Ano 50, nº 1. Jan-Mar 1999. p. 37 a 54

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Brasil, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado Federal, 2007.

_____. 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: <<https://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 02 ago. 2010.

_____. Decreto nº 5683, de 24 de janeiro de 2006. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5683.htm>. Acesso em: 02 ago. 2010.

_____. Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 25 jul.2010.

_____. Instrução Normativa SFC nº 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 25 jul.2010.

_____. 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. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/.../Lcp101.htm> Acesso em: 02 ago. 2010.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em: 02 ago. 2010.

_____. Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001: Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 27 jul 2010.

_____. Lei n. 10.683, de 28 de maio de 2003: dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Lei_principal.htm>. Acesso em: 27 jul 2010.

_____. Medida Provisória n. 2.143, de 02 de abril de 2001: Altera dispositivos da Lei 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. DOU 03 abr. 2001.

Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº. 1.129/08. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC1129_2008_NBC_T162_Patrimonio%20_Sistemas_Contabeis.pdf>. Acesso em: 27 jul.2010.

Controladoria-Geral Da União. Fiscalizações da CGU. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 25 jul.2010.

_____. Portal da Transparencia do Governo Federal. Disponível em <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>>. Acesso em: 25 jul.2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9a. ed. Rio de Janeiro, LTC Editora, 2000.

KOLIVER, Olivio. **A caracterização dos sistemas de custeio**. Revista Eletrônica do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 03, julho. 2007. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/03_koliver.pdf>. Acesso em: 02 ago. 2010.

LEONE, George S. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.

MARTINS Eliseu, **Contabilidade de Custos**. 9 Ed. São Paulo – Editora Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio baseado em atividades**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001

OLIVERI, Cecília. **Política e Democracia no Brasil: O controle sobre a execução das políticas públicas.** FGV, São Paulo, 2008, p.30-69. (tese)

PADILHA, Itamar José. **Acompanhamento da Execução de Programas de Governo: análise da metodologia de planejamento utilizada pela Secretaria Federal de Controle. Exemplificação do uso de técnicas para o acompanhamento do Programa Gestão do Patrimônio Imobiliário da União.** TCU/ISC. Brasília, 2009. 66 f. (monografia)

PETER, Maria Gloria Arrais; **Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no *Activity Based Costing*: uma abordagem de controladoria estratégica.** Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 2001.

PISCITELLI, R. et al. Contabilidade Pública. 9 Ed. São Paulo – Editora Atlas, 2006.

REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade e Gestão Governamental: estudos especiais.** Rio de Janeiro: IBAM, 2004.

VEGAS, Eliane Mota. **Proposta para avaliação de mudanças na execução de programas de governo federais executados de forma descentralizada em consequência de fiscalizações realizada pela Controladoria-Geral da União no âmbito do Programa de Fiscalização a partir de Sorteio Público de Municípios.** ENAP. Brasília, 2007. (monografia)

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.