

ASSOCIAÇÃO ENTRE O COMPORTAMENTO DOS GASTOS COM O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA E A EVOLUÇÃO DAS ATIVIDADES DE CONTROLE EXTERNO: DE 2010 A 2014

DEMAIS TEMAS RELEVANTES EM CONTABILIDADE

RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar a relação entre o comportamento dos gastos realizados e a evolução das atividades de controle externo executadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina no período de 2010 a 2014. À medida que os gastos com a manutenção dos tribunais de contas aumentam, é esperado que os mesmos apresentassem aumento nas atividades de controle externo. Nessa perspectiva, realiza-se a análise da relação entre a evolução dos gastos com a manutenção do TCE/SC e a evolução das atividades de controle externo exercidas por este órgão. Esta pesquisa tem característica documental, sendo descritiva e predominantemente quantitativa a partir de dados secundários. Os resultados encontrados revelam que dentre as variáveis analisadas, “auditorias realizadas” é a única que possui uma correlação forte em relação aos gastos totais executados. Verificou-se também uma correlação fraca entre gastos realizados com a variável “Processos s/ Atos de Pessoal, Pensão e Auxílios Apreciados” e constata-se também que esta relação é negativamente influenciada pelos gastos com pessoal, assim quando deduzidos os gastos com pessoal dos gastos totais, o resultado do coeficiente de correlação é muito forte.

Palavras-chave: Comportamento dos Gastos. Atividades de Controle Externo. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

INTRODUÇÃO

O controle no setor público, têm-se tornado cada vez mais útil para avaliar se a gestão econômica dos recursos públicos (limitados) foi realizada de forma eficiente e eficaz no atendimento às necessidades públicas (infinitas). Conforme disposto no art. 6º do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, no âmbito da administração pública federal, o controle é tido como um princípio fundamental em suas atividades. Em Santa Catarina, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina é o órgão competente para fiscalizar a administração pública estadual e municipal.

Destarte, destaca-se que os gastos realizados com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, na prestação de serviços públicos, a partir de fiscalizações, não devem ser superiores aos benefícios gerados pelo exercício de suas atividades de controle externo, que são de sua competência. Compreende-se que para garantir que isso ocorra questões relacionadas à eficiência dos controles internos torna-se crucial para a instituição.

Segundo Darós e Pereira (2009) o controle interno tem por objetivo garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil, e compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimento e processos adotados pela entidade pública, tendo entre as suas finalidades: a contribuição para a promoção da eficiência operacional da entidade e o auxílio na prevenção de práticas antieconômicas e ineficientes.

Conforme Mafra et al. (2014), o princípio da eficiência foi incluído no texto constitucional por intermédio da Emenda Constitucional n. 19/1998, determinando-se que a administração pública alcance seus objetivos com menor uso de recursos possível.

Neste sentido, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) alertam que além de saber quanto se gasta com a provisão de bens e serviços, é relevante conhecer quais os resultados gerados por esses gastos e se existe a possibilidade de atingir esses resultados com custos menores para o contribuinte.

Para Hansen e Mowen (2001), o termo comportamento de custos, serve para verificar se um determinado custo sofre alguma variação, conforme o nível de

produção da entidade, no sentido em que o comportamento dos custos é a variação dos custos em relação ao volume da produção de uma determinada organização.

No caso deste estudo, o volume da produção se dá pelo volume das atividades de controle externo realizadas pelo TCE/SC, tais como: número de auditorias realizadas, número de processos julgados, número de processos autuados e número de processos sobre atos de pessoal, pensão e auxílio especial apreciados pelo Tribunal Pleno.

Castaldelli Júnior e Aquino (2011) constataram que a diretriz de divulgação de desempenho destas entidades, continua orientada para evidenciar a quantidade de serviço realizado, em detrimento de uma maior evidenciação da eficiência no consumo dos recursos e dos resultados gerados por estes serviços.

Porém, para Boyne (2002), as dimensões de desempenho como serviço, eficiência, efetividade e contribuições ao exercício da democracia são objetos de mensuração de desempenho nas entidades públicas.

À medida que os gastos com a manutenção dos tribunais de contas aumentam, é esperado que os mesmos apresentem resultados mais representativos, no sentido de ampliar a prestação de serviços públicos oferecidos por estes órgãos, e é nessa perspectiva que a análise da relação existente entre a evolução dos gastos com a manutenção do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e a evolução das atividades de controle externo exercidas por esta Corte de Contas se faz necessária.

Neste contexto emerge a pergunta desta pesquisa: Há relação entre o comportamento dos gastos com Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e a evolução das atividades de controle externo no decorrer deste período?

Este trabalho objetiva analisar a relação entre o comportamento dos gastos realizados e a evolução das atividades de controle externo executadas do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina no período de 2010 a 2014.

Deste modo, no intuito de estabelecer uma relação entre a evolução dos gastos realizados em comparação com a evolução de atividades atreladas a finalidade desta entidade pública no período em análise, são realizadas abordagens estatísticas, com o objetivo de verificar a relação entre os levantamentos antes mencionados.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O comportamento dos gastos no setor público em confrontação com indicadores de desempenho que medem a eficiência na prestação dos serviços oferecidos pelas entidades públicas, assim como a preocupação pela geração de eficiência no uso dos recursos públicos, foram objetos de estudos anteriores.

Medeiros et al. (2013), estudou o comportamento dos gastos agregados em educação e o percentual das receitas aplicadas em manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), no município de Santa Maria (RS), no período compreendido entre 2007 a 2011, conforme o artigo 212, da Constituição Federal de 1988, e Lei Orgânica do município. Como principais resultados obtidos, verificou-se o cumprimento da legislação supra, assim como um aumento no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), evidenciando um melhor desempenho relativo à qualidade do ensino fundamental oferecido pela esfera municipal.

Em um estudo realizado por Borgert, Crispim e Almeida (2011) analisando o comportamento dos custos das instituições administradas pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, segundo as diversas categorias hospitalares, foi observado que há variação nos custos hospitalares diante de variações (aumento ou redução) no número de atendimentos, somente, quando todos os hospitais são analisados conjuntamente. Porém, quando analisados individualmente, os diferentes hospitais apresentam independência dos custos em relação ao número de atendimentos.

No estudo de Menezes Filho & Amaral (2009), foi analisada a relação entre os gastos educacionais e o desempenho escolar nos municípios brasileiros. A análise foi feita por intermédio dos resultados da Prova Brasil 2005 e dos gastos municipais em educação. Os resultados das regressões realizadas indicaram que, para as notas da 4ª série, não há uma relação direta entre os gastos educacionais e a qualidade do ensino.

Nascimento (2007) estudou a mesma relação com base nos resultados educacionais dos municípios baianos e a variável de gastos públicos em educação por aluno, sendo que os resultados encontrados indicaram que determinada relação não se mostrou significativa para justificar o desempenho das cidades analisadas.

No estudo de Becker (2009), analisou-se a relação entre os gastos em educação e a variação da proficiência dos alunos, no período compreendido entre 2005 e 2007,

sendo que os resultados indicaram que a variação dos gastos educacionais não parece ser um determinante da variação da proficiência dos alunos. Observou-se também neste estudo que muitos municípios aumentaram o volume dos recursos destinados a educação, mas ainda não conseguiram aumentar a eficiência destes gastos.

Por outro lado, Diaz (2007) analisou o impacto de diversos fatores no IDEB municipal de 2005 e nesta pesquisa a variável de gasto por aluno na rede municipal de ensino se mostrou positivamente correlacionada com os resultados. Neste estudo, constatou-se que há um impacto positivo dos gastos ainda que seja de pequena magnitude. Entretanto, quando da análise da variável despesas totais em educação, o resultado encontrado não foi representativo.

Zoghbi et al. (2011) avaliaram a eficiência relativa dos municípios paulistas, no que tange aos gastos que fizeram em educação fundamental em 2005. Para tal fim utilizaram alguns índices e indicadores de resultado numa análise de fronteira eficiente. Neste estudo, os autores observaram que para alguns municípios o desperdício é extremamente elevado. Acrescentam, inclusive, que a resolução natural para atingir uma educação de qualidade pode estar atrelada ao fato de se gastar melhor em vez de meramente gastar mais em educação.

Castaldelli Júnior (2010) na análise de conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União, no que se refere a divulgação de desempenho deste órgão fiscalizador, verificou que o TCU utiliza predominantemente indicadores de output, que medem o volume de serviços e produtos entregues, em seus relatórios de gestão, fato que proporciona informação sobre os produtos e serviços entregues, e não sobre a qualidade dos mesmos.

Castaldelli Júnior e Aquino (2011) verificaram que a diretriz de divulgação de desempenho continua orientada para evidenciar a quantidade de serviço realizado, em detrimento de uma maior evidenciação da eficiência no consumo dos recursos e dos resultados gerados por estes serviços. Além disso, foi observado que a *accountability* é reduzida pela fraca comparabilidade entre o conjunto de indicadores anuais, pela variação não explicada das métricas e conteúdo destes indicadores, e pela ausência de análise de desempenho nos relatórios.

E por fim, o estudo de Darós e Pereira (2009), na análise das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público – NBCASP é evidenciada a NBCT 16.8, que trata do controle interno. Demonstrou-se que este controle tem por objetivo garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil, e compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimento e processos adotados pela entidade pública, tendo entre as suas finalidades: a contribuição para a promoção da eficiência operacional da entidade e o auxílio na prevenção de práticas antieconômicas e ineficientes.

A partir dos estudos citados, verificou-se que estes realizam uma abordagem relativa à eficiência na aplicação dos recursos públicos, tanto no que se refere a execução dos recursos públicos de forma eficiente, quanto na divulgação de indicadores capazes de mensurar tal eficiência. A partir disso, este estudo tem como contribuição a observação da relação entre os gastos realizados com o TCE/SC e a evolução das atividades de controle externo, de modo a visualizar se a variação destes gastos é justificada pela evolução destas atividades fins.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa é classificada como descritiva, por estabelecer relações entre os gastos realizados com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e as atividades de controle externo executadas por este órgão público. Segundo Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

A abordagem do problema é predominantemente quantitativa. A pesquisa, quanto ao procedimento utilizado para a coleta de dados é enquadrada como documental, a partir de dados secundários presentes nos Relatórios de Atividades, disponibilizados no sítio eletrônico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. A coleta de dados foi por intermédio do sítio eletrônico do TCE/SC, onde foram obtidos os Relatórios de Atividades da Corte de Contas catarinense, correspondentes ao período compreendido entre 2010 e 2014. Foram coletados nos

Relatórios de Atividades, disponibilizados no sítio eletrônico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, dados referentes ao(s):

- Y (variável dependente) – Gastos realizados com o TCE/SC no período em análise;
- X1 (variável independente) - Número de processos autuados no período em análise;
- X2 (variável independente) - Número de auditorias realizadas no período em análise;
- X3 (variável independente) - Número de processos julgados no período em análise; e,
- X4 (variável independente) – Número de processos sobre atos de pessoal, pensão e auxílio especial apreciados pelo Tribunal Pleno no período em análise.

Foram analisadas 4 variáveis independentes relativas às atividades de controle externo, devido a estas variáveis serem publicadas nos Relatórios de Atividades disponibilizados no sítio eletrônico da Corte de Contas catarinense, a partir do ano em que passou a ser publicado o Relatório de Atividades do Tribunal de Contas catarinense, em 2002. A variável dependente, por sua vez, será a execução das despesas totais. A partir desses levantamentos, foi utilizada uma análise do coeficiente de correlação de Pearson, devido a este ser uma medida do grau de relação linear entre duas variáveis quantitativas.

Na análise do coeficiente de correlação, representado pela letra “r”, quando esta for $< 0,20$, a correlação é negligenciável. Se $0,20 < r < 0,40$, a correlação é fraca. Se $0,40 < r < 0,60$, a correlação é moderada. Se $0,60 < r < 0,80$, a correlação é forte. Se $r > 0,80$, a correlação é muito forte.

Ademais, foi realizada uma análise descritiva das variáveis x1 e x3, relativas ao número de processos autuados e julgados, respectivamente, de modo a verificar os tipos de processos que tiveram volumes mais representativos na autuação e julgamento destes, no período compreendido entre 2010 e 2013.

Importante ressaltar que as variáveis independentes são medidas utilizadas para identificar o volume de atividades executadas e assim serem confrontadas com os

gastos executados, no período compreendido entre 2010 e 2014. Destarte, o estudo da correlação entre o comportamento dos gastos realizados com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e a evolução das atividades de controle externo, busca identificar se a variação dos gastos está atrelada a variação das atividades de controle externo, de modo a verificar se há uma gestão econômica eficiente na aplicação dos recursos do Tribunal de Contas catarinense.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina é o órgão fiscalizador de controle externo da administração pública estadual e municipal no território catarinense. O Estado despense valores do seu orçamento para manter o funcionamento pleno do Tribunal de Contas do Estado no seu exercício de controle externo, onde esta Corte de Contas representa os “olhos da sociedade catarinense” na fiscalização da aplicação dos recursos públicos do Estado e dos Municípios. Por outro lado, esta mesma sociedade espera uma contrapartida, um retorno do Tribunal de Contas pelos investimentos realizados nesta instituição.

Na análise da correlação entre os gastos com a manutenção do Tribunal de Contas de Santa Catarina e as atividades de controle externo, foram testadas as variáveis x1, x2, x3 e x4, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Correlação entre as Variáveis Independentes com a Execução Orçamentária

Ano	2010	2011	2012	2013	2014	Coef. Correl.
X1-Processos Autuados	8740	5749	5687	7997	7079	-0,192364
X2-Auditorias Realizadas	118	139	141	193	174	0,608935
X3-Processos Julgados	7165	6205	7723	6077	7141	0,297406
X4-Processos s/ Atos de Pessoal, Pensão e Auxílios Apreciados	5326	3141	4959	4060	4964	0,282710
Y-Execução Orçamentária (R\$)	148.057.588,75	153.749.296,87	173.136.319,67	167.635.763,44	201.070.960,64	-

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

No que se refere a variável X1 – Processos Autuados, verifica-se que o coeficiente de correlação desta atividade com a execução orçamentária total, no

período compreendido entre 2010 e 2014, é de -0,192364. Este resultado permite inferir que a correlação é negligenciável, ou seja, não há relação entre a variação do número de processos autuados e a variação da execução orçamentária no período.

O sinal negativo do coeficiente de correlação mostra uma relação indiretamente proporcional entre as duas variáveis, ou seja, o aumento de uma variável revelará a redução da outra variável testada, mas como foi uma correlação negligenciável de -0,192364, não há relação entre as mesmas.

Quanto a variável X2 – Auditorias Realizadas verifica-se que o coeficiente de correlação desta atividade com a execução orçamentária total, no período compreendido entre 2010 e 2014, é de 0,608935. Este resultado permite inferir que a correlação é forte, ou seja, há uma forte relação entre a variação do número de auditorias realizadas pelo TCE/SC e a execução orçamentária total deste órgão, entre 2010 e 2014. Com este resultado positivo é possível inferir também que há uma forte relação diretamente proporcional entre essas duas variáveis no período analisado.

Em relação às variáveis X3 – Processos Julgados e X4 - Processos s/ Atos de Pessoal, Pensão e Auxílios Apreciados, verifica-se que os coeficientes de correlação destas atividades, no período compreendido entre 2010 e 2014 foram de 0,297406 e 0,28710, respectivamente. Estes resultados permitem inferir que a correlação destas variáveis com a execução orçamentária, no período analisado, é fraca, ou seja, a correlação existe, entretanto não há uma forte relação destas variáveis com a execução orçamentária total, mas também não se trata de uma relação desprezível.

Numa segunda etapa da pesquisa, efetuou-se a análise da correlação entre as variáveis que indicam o volume de atividades de controle externo executadas no período, e a execução orçamentária, desta vez deduzida dos gastos com pessoal. Observou-se que os gastos com pessoal representavam cerca de dois terços da execução orçamentária, sendo que estes gastos são considerados os mais difíceis de serem reduzidos. Este fato é justificado devido ao enquadramento funcional ocorrer por meio de concurso público e os servidores serem contratados como estatutários, ganhando vínculo permanente com a Organização. Os resultados encontrados constam na Tabela 2.

Tabela 2 – Correlação entre as Variáveis Independentes com a Execução Orçamentária sem os Gastos com Pessoal

Ano	2010	2011	2012	2013	2014	Coef. Correl.
X1-Processos Autuados	8740	5749	5687	7997	7079	0,54196
X2-Auditorias Realizadas	118	139	141	193	174	0,12810
X3-Processos Julgados	7165	6205	7723	6077	7141	0,59829
X4-Processos s/ Atos de Pessoal, Pensão e Auxílios Apreciados	5326	3141	4959	4060	4964	0,91012
Despesas Executadas (- Pessoal) V2	31.090.211,4 9	26.139.048,3 7	29.766.450,0 3	29.320.153,5 4	32.055.288,3 9	-

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

No que se refere a variável X1 – Processos Autuados, verifica-se que o coeficiente de correlação desta atividade com a execução orçamentária, depois de deduzidos os gastos com pessoal, é de 0,54196. Este resultado permite inferir que há uma correlação moderada entre essas duas variáveis. Observa-se que quando da análise feita sem desprezar os gastos com pessoal, verificou-se um coeficiente de correlação negligenciável e negativo entre essas variáveis.

Quanto a variável X2 – Auditorias Realizadas, verificou-se que o coeficiente de correlação desta atividade com a execução orçamentária, depois de deduzidos os gastos com pessoal, é de 0,12810. Este resultado permite inferir que há uma correlação negligenciável entre essas duas variáveis, ou seja, a relação entre elas é desprezível. Observa-se que quando da análise feita sem desprezar os gastos com pessoal, verificou-se um coeficiente de correlação forte entre as duas variáveis, fato que demonstra que há uma relação muito forte entre a variação das despesas com pessoal e a variação das atividades de auditorias realizadas pelo TCE/SC.

No que se refere a variável X3 – Processos Julgados, verificou-se que o coeficiente de correlação desta atividade com a execução orçamentária, depois de deduzidos os gastos com pessoal, é de 0,59829. Este resultado permite inferir que há uma correlação moderada entre essas duas variáveis, ou seja, há uma relação mediana entre as duas variáveis. Observa-se que quando da análise feita sem desprezar os gastos com pessoal, verificou-se um coeficiente de correlação fraco, fato que

demonstra que a variação no número de processos julgados está mais relacionada a variação das despesas de capital e outros custeios correntes.

Na análise relativa a variável X4 - Processos s/ Atos de Pessoal, Pensão e Auxílios Apreciados, evidenciou-se um resultado bastante interessante, pois o coeficiente de correlação desta atividade com a execução orçamentária, depois de deduzidos os gastos com pessoal, é de 0,91012. O resultado permite inferir que há uma correlação positiva muito forte entre essas duas variáveis, ou seja, quando há um aumento no número de Processos s/ Atos de Pessoal, Pensão e Auxílios Apreciados, há também um aumento da execução orçamentária no período, desprezando-se os gastos com pessoal.

Como complemento deste estudo, foi realizada uma análise descritiva das variáveis x1 e x3, relativas ao número de processos autuados e julgados, respectivamente, de modo a verificar os tipos de processos que tiveram volumes mais representativos na autuação e julgamento destes, conforme tabela 3.

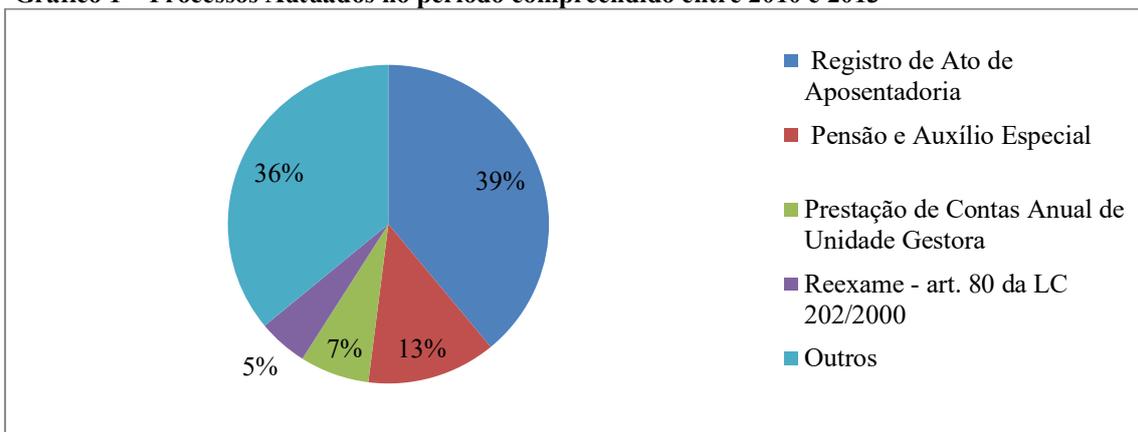
Tabela 3 - Processos Autuados no período compreendido entre 2010 e 2013

Tipo de Processo	Número de Processos	Proporção
Registro de Ato de Aposentadoria	11062	39%
Registro Pensão e Auxílio Especial	3528	13%
Prestação de Contas Anual de Unidade Gestora	2067	7%
Reexame - art. 80 da LC 202/2000	1379	5%
Outros	10137	36%
Total	28173	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

De acordo com a tabela 3, no período compreendido entre 2010 e 2013, o TCE/SC autuou 28173 processos. Sendo que os tipos de processo que apresentaram volumes mais representativos foram relativos á: Registro de Aposentadoria (39%); Registro de Pensão e Auxílio Especial (13%); Prestação de Contas Anual de Unidade Gestora (7%); Recurso de Reexame (5%) e demais processos (36%). O Gráfico 1, abaixo, oferece uma ilustração da proporcionalidade dos tipos de processos autuados pelo TCE/SC, no período analisado

Gráfico 1 – Processos Autuados no período compreendido entre 2010 e 2013



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

O julgamento de processos no TCE/SC é realizado em sessão plenária, sendo uma atribuição dos Conselheiros do Tribunal de Contas de Santa Catarina. Os dados relativos aos processos julgados (x3) estão organizados na tabela 4.

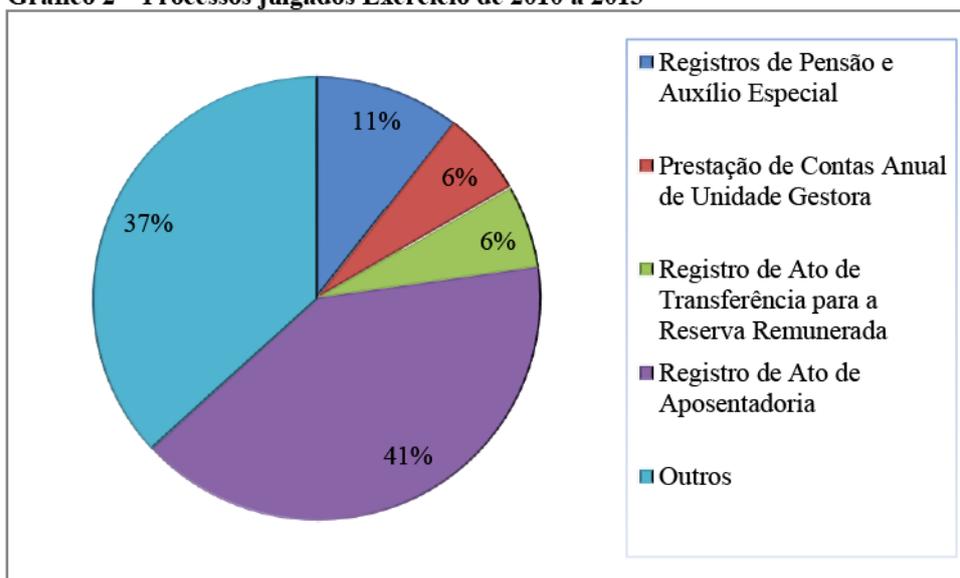
Tabela 4 – Processos Julgados no período compreendido entre 2010 e 2013

Tipo de Processo	Número de Processos	Proporção
Registro de Ato de Aposentadoria	11031	41%
Registros de Pensão e Auxílio Especial	2878	10%
Prestação de Contas Anual de Unidade Gestora	1670	6%
Registro de Ato de Transferência para a Reserva Remunerada	1747	6%
Outros	9844	37%
Total	27170	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

De acordo com a tabela 4, no período compreendido entre 2010 e 2013, o TCE/SC julgou 27170 processos. Sendo que os tipos de processo que apresentaram volumes mais representativos foram relativos á: Registro de Aposentadoria (41%); Registro de Pensão e Auxílio Especial (10%); Prestação de Contas Anual de Unidade Gestora (6%); Registro de Ato de Transferência para a Reserva Remunerada (6%) e demais processos (37%). Para facilitar a visualização dos tipos de processos julgados entre 2010 e 2013, com maior representatividade, elaborou-se o gráfico 2.

Gráfico 2 – Processos julgados Exercício de 2010 a 2013



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Observou-se que os 3 tipos de processo com maior número de autuações no período analisado, também foram os tipos de processo com maior número de julgamentos no mesmo período pelo TCE/SC, sendo eles: Registro de Aposentadoria, Registro de Pensão e Auxílio Especial e Prestação de Contas Anual de Unidade Gestora .

Por fim, verificou-se que enquanto foram autuados 28173 processos, no período compreendido entre 2010 e 2013, foram julgados no mesmo período 27170 processos, restando 1003 processos autuados que não foram julgados até 31 de dezembro de 2013.

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa foi fundamentada no estudo da correlação entre o comportamento dos gastos com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e a evolução das atividades de controle externo executadas por esta Corte de Contas, no período compreendido entre 2010 e 2014.

Para o cálculo dos coeficientes de correlação, foi realizada a coleta de 4 variáveis independentes que medem o volume de atividades de controle externo, e dois grupos de gastos, um representativo das despesas executadas totais e outro

representativo das despesas executadas totais, deduzidas dos gastos com pessoal que representou cerca de dois terços das despesas totais executadas no período em análise.

Os resultados encontrados no estudo permitiram responder ao questionamento da pesquisa acerca da relação entre o comportamento dos gastos com o Tribunal de Contas de Santa Catarina e a evolução das atividades de controle externo, podendo-se afirmar que das variáveis analisadas, a única que possui uma correlação forte em relação aos gastos totais executados, foi a variável que indicava o número de auditorias realizadas. As outras 3 variáveis analisadas ou apresentaram uma correlação fraca ou uma correlação desprezível.

Desta forma, em consonância com os estudos de Nascimento (2007), a relação existente entre 3 das 4 variáveis independentes analisadas (processos autuados, processos julgados e processos s/ atos de pessoal, pensão e auxílios apreciados) e a variável dependente (gastos totais realizados com o TCE/SC) não é significativa. Também, em corroboração com o estudo de Menezes Filho & Amaral (2009), observou-se que não há uma relação direta entre a variação das 3 variáveis antes citadas e a variação dos gastos totais realizados pelo TCE/SC. Do mesmo modo, em conformidade com o estudo de Becker (2009), a variação das 3 variáveis antes referidas não parece ser um determinante da variação dos gastos totais realizados pelo TCE/SC, no período analisado.

No entanto, no que tange a outra variável analisada, relativa ao número de auditorias realizadas, os resultados encontrados permitem inferir que esta se mostrou positivamente correlacionada a variável relativa aos gastos totais realizados pelo TCE/SC, em consonância com o estudo de Diaz (2007).

A análise relativa à divulgação das variáveis que medem o volume de produção do TCE/SC, por meio dos relatórios de atividades deste órgão, não foi objetivo deste estudo, mas vale ressaltar que em conformidade com os estudos de Castaldelli Júnior (2010) e Castaldelli Júnior e Aquino (2011), observou-se que o TCE/SC tem direcionado a divulgação, através dos Relatórios de Atividades, da quantidade de serviços realizados, em detrimento de uma maior evidência da eficiência no consumo dos recursos e dos resultados gerados por estes serviços.

Ademais, os resultados obtidos no estudo permitiram inferir que quando deduzidos dos gastos totais, os gastos com pessoal, os resultados mais importantes foram de que todas as variáveis independentes que mediam o volume de atividades de controle externo possuíam relação com os gastos totais, deduzidos os gastos com pessoal, exceto pela variável que indicou o número de auditorias, esta passou a ter uma correlação negligenciável, nesta nova análise.

Outro resultado interessante foi que a variável Processos s/ Atos de Pessoal, Pensão e Auxílios Apreciados quando da análise do coeficiente de correlação com os gastos totais, teve como resultado um coeficiente de correlação fraco, mas quando deduzidos os gastos com pessoal dos gastos totais, o resultado do coeficiente de correlação foi muito forte.

Por fim, sugere-se que em estudos posteriores seja abordado um maior número de variáveis independentes que medem o volume de atividades de controle externo, e também efetuar a pesquisa abrangendo um número mais representativo de observações.

REFERÊNCIAS

BECKER, F. da R. **Os Gastos Públicos em Educação e a Variação da Proficiência: uma análise do período 2005-2007**. 2009. 127 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Fundação Getúlio Vargas - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa, Rio de Janeiro, 2009.

BORGERT, Altair; CRISPIM, Cláudia H.; ALMEIDA, Éder S. Comportamento dos Custos em Hospitais Administrados pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina. **Revista Universo Contábil**, v.7, n. 4, p. 22-38, out./dez., 2011.

BOYNE, G. Concepts and Indicators of Local Authority Performance: an Evaluation of the Statutory Frameworks in England and Wales. **Public Money and Management**, v. 22, n. 2, p. 17-24, 2002.

CASTALDELLI JÚNIOR, E. **Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma análise de conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União**. 2010. 72 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de

Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

CASTALDELLI JÚNIOR, Eduardo, e AQUINO, André Carlos B. de. Indicadores de Desempenho em Entidades Fiscalizadoras Superiores: o caso brasileiro. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 15 – 40, jul./set. 2011.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. In. CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 6, 2009. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 08. Mai 2015.

_____. **Decreto Lei n.º 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>.

DIAZ, M.D. Qualidade do Gasto Público em Educação no Brasil. In: **Qualidade do Gasto Público no Brasil: sugestões para melhorar os resultados das políticas públicas sem aumento de impostos**. pg. 48-73, FIPE, São Paulo, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, D. R; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

MAFRA, Marcelo da Silva, et al. Abordagem de Eficiência nas Auditorias Operacionais do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Revista SODEBRAS**, [S. l.], v. 9, n. 98, p. 58 – 64, fev. 2014.

MEDEIROS, F. S. B.; CHIEZA, R. A.; LOPES, T. A. M.; WEISE, A. D. Comportamento dos gastos em educação em Santa Maria – RS (2007-2011). **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 6, n. 2, p. 128-157, 2013.

MENEZES – FILHO, N. & AMARAL, L. A Relação entre Gastos Educacionais e o Desempenho Escolar. In: **IBMEC Working Paper**, 109. São Paulo, 2009.

NASCIMENTO, P.A. Desempenho Escolar e Gastos Municipais por Aluno em Educação: Relação Observada para os Municípios Baianos. In: **Revista Ensaio: Avaliação de Políticas Públicas em Educação**. v. 15 n.56 pg. 393-412 Rio de Janeiro 2007.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 959-992, jul./ago. 2010.

ZOGHBI, A. C. et al. Uma análise da eficiência nos gastos em educação fundamental para os municípios paulistas. **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília, n. 36, jan./jun. 2011. Disponível em:<<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/221/202>>. Acesso em: 20 jul. 2015.