



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Marcia Leticia de Oliveira Barbosa Garrido

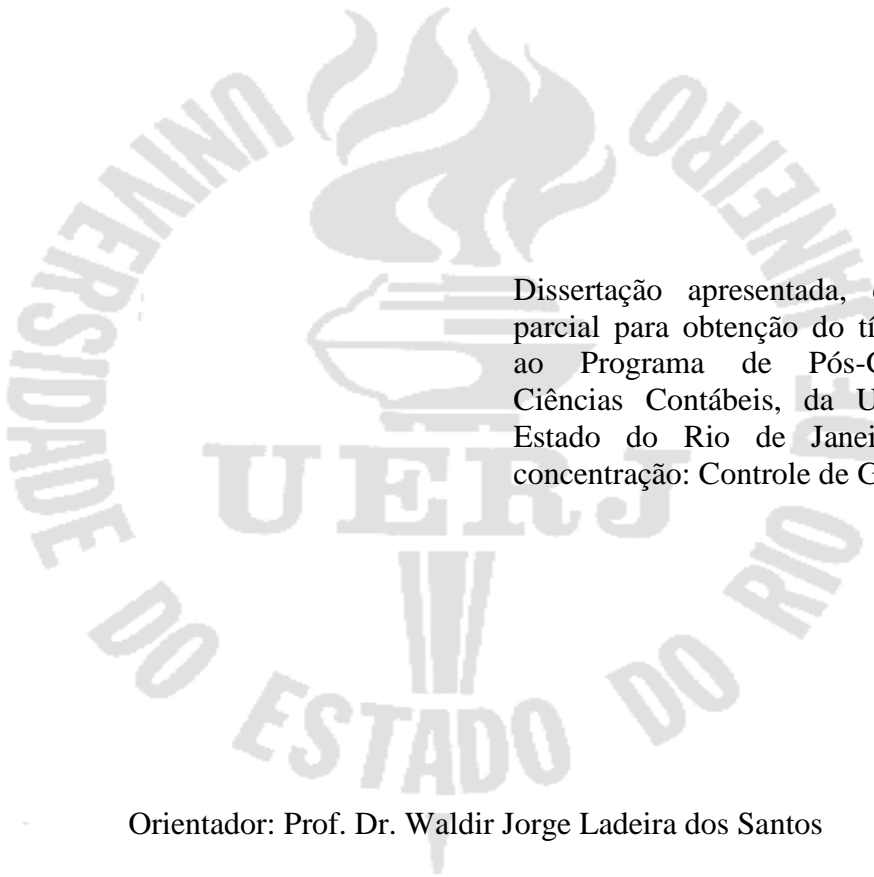
**Os impactos da Auditoria de Gestão para a melhoria dos serviços na  
Marinha do Brasil**

Rio de Janeiro

2015

Marcia Leticia de Oliveira Barbosa Garrido

**Os impactos da Auditoria de Gestão para a melhoria dos serviços na Marinha do Brasil**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Rio de Janeiro

2015

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

G241 Garrido, Marcia Leticia de Oliveira Barbosa.

Os impactos da Auditoria de Gestão para a melhoria dos serviços na Marinha do Brasil / Marcia Leticia de Oliveira Barbosa Garrido. – 2015.

95 f.

Orientador: Waldir Jorge Ladeira dos Santos.

Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

Bibliografia: f. 91-95.

1. Contabilidade – Brasil – Teses. 2. Administração pública – Teses. 3. Auditoria – Teses. I. Santos, Waldir Jorge Ladeira dos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.6:351

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

---

Assinatura

---

Data

Márcia Leticia de Oliveira Barbosa Garrido

## **Os impactos da Auditoria de Gestão para a melhoria dos serviços na Marinha do Brasil**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em março de 2015.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos (Orientador)  
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

---

Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves  
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

---

Prof. Dr. Frederico Antônio Azevedo de Carvalho  
Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

Rio de Janeiro

2015

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho a Deus, meu maior Mestre e aos meus pais, Celio e Lourdes pelo sacrifício em prol da minha educação moral e acadêmica.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente a Deus, pela capacitação e sabedoria concedidas, pois sem Ele eu não teria forças para prosseguir nessa jornada.

Aos meus pais Celio e Lourdes, por toda a dedicação, educação e exemplo que me proporcionaram e principalmente pelos valores morais que me servem de bússola para a caminhada. A minha irmã Ana Claudia pelas palavras de incentivo e apoio incondicional em cada momento. A minha tia Marina que se propôs a dividir comigo as atividades diárias a fim de que sobrassem forças para as atividades acadêmicas.

À Marinha do Brasil pela oportunidade de cursar este mestrado e ter concedido que eu pudesse dedicar-me exclusivamente a ele durante esses dois anos de curso.

Ao meu orientador Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos, pelas orientações seguras e convivência harmoniosa que foram relevantes para a correção de rumos.

Ao Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves, pela atenção, ensinamentos e recomendações que muito contribuíram para a finalização desta pesquisa. Ao Prof. Dr. Frederico Antonio Azevedo de Carvalho pelas relevantes contribuições a este estudo com notável profissionalismo e competência. À Prof<sup>a</sup>. Dra. Andréa Paula Osório Duque pela paciência e ajuda no processo de construção desta dissertação.

Aos professores e à Secretaria do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UERJ pela dedicação e competência ao longo desses dois anos.

E finalmente um agradecimento especial ao meu esposo André e meus queridos filhos Ana Leticia e Luiz Felipe, pelos dias em que deixei de estar ao lado de vocês e pelos dias em que mesmo estando presente não foi possível dar a atenção devida por conta das atividades de pesquisa. Agradeço cada palavra de incentivo, olhar de apoio e paciência. Vocês são a razão desta conquista.

Bem-aventurado o homem que acha sabedoria, e o homem que  
adquire conhecimento.

*Provérbios 3:13*

## RESUMO

GARRIDO, Márcia Leticia de Oliveira Barbosa. *Os impactos da Auditoria de Gestão para a melhoria dos serviços na Marinha do Brasil*, 2015. 96f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

A cobrança exercida pelos cidadãos quanto às atividades realizadas por seus representantes e organizações públicas tem requerido maior necessidade de aprimoramento das atividades de auditoria interna que possam auxiliar no controle e fiscalização de processos e atividades das organizações. Dentre as práticas usuais para avaliação governamental está a Auditoria de Gestão alterando o foco anterior da conformidade para o foco na gestão e melhorias de processos das entidades. Enquanto alguns autores defendem a sua importância e validade, outros autores questionam a validade deste tipo de auditoria e sua contribuição para a melhoria dos processos gerenciais das organizações públicas. Neste trabalho, investiga-se os procedimentos adotados pela Marinha do Brasil nas atividades de Auditoria de Gestão em três de suas Unidades Jurisdicionadas e quais os resultados dos processos de auditorias. Buscou-se verificar se as recomendações constantes nas Auditorias de Gestão contribuem para a solução de melhores práticas de gestão das Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil. Para a consecução dos objetivos propostos foram analisadas as recomendações elencadas nos Relatórios de Auditoria de Gestão das unidades auditadas no exercício de 2013 e comparados com os relatórios dos exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012. Após a compilação dos dados foi efetuada uma avaliação de resultados baseada em um referencial de análise desenvolvido para a pesquisa. Nas Unidades Jurisdicionadas estudadas observou-se que dos critérios de avaliação utilizados nos processos de auditoria houve melhoria em 55% destes na UJ-1, 88% na UJ-2 e 64% na UJ-3. Os resultados mostraram que a Marinha do Brasil vem aperfeiçoando seus critérios de avaliação de gestão e que as Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil que passaram por mais de um processo de Auditoria de Gestão tiveram melhorias em seu desempenho comprovado na auditoria de 2013.

Palavras-chave: Auditoria de Gestão. Marinha do Brasil. Controle Interno.



## ABSTRACT

GARRIDO, Márcia Leticia de Oliveira Barbosa. *The impacts of the Management Audit for the improvement of services in the Brazilian Navy*, 2015. 95f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

The fact that citizens have been claiming results as to the activities carried out by their representatives and public organizations has required greater need for improvement of internal audit activities which may assist in the control and supervision of processes and activities of organizations. Among the usual practices for government evaluation is the Management Audit, changing the previous focus of conformity to focus on management and improvements of the entities' processes. While some authors argue its validity and importance, other authors have questioned the validity of such type of audit and its contribution to the improvement of management processes of public organizations. In this paper, we investigate the procedures adopted by Brazilian Navy in the Management Audit activities in three of its jurisdictional units and the results of the audit processes. We sought to determine whether the recommendations contained in the Management Audits contribute to the solution of best management practices of the Jurisdictional Units of Brazilian Navy. In order to achieve the proposed goals, we analyzed the recommendations listed in the Management Audit Reports of the audited units in 2013 and compared to the reports of 2009, 2010, 2011 and 2012. After the data was compiled, an evaluation of results was done based on an analysis framework developed for research. In the studied jurisdictional units, it was observed that the evaluation criteria used in the audit process have improved 55% in UJ-1, 88% in UJ-2 and 64% in UJ-3. The results showed that Brazilian Navy has improved its management evaluation criteria and the jurisdictional units of Brazilian Navy which have been through more than one Management Audit process improved their performance as evidenced in the audit of 2013.

Keywords: Management Audit. Brazilian Navy. Internal Control.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Macro-ambiente da Auditoria Governamental.....	25
Quadro 1	Diferença entre Auditoria de Conformidade e Auditoria de Gestão.....	28
Figura 2	Diagrama de insumo-produto.....	29
Quadro 2	Critérios de avaliação de UJ.....	45
Quadro 3	Critérios de auditoria utilizados pelo CCIMAR por determinação do TCU.....	50
Quadro 4	Avaliação dos aspectos qualitativos da UJ-1.....	53
Quadro 5	Quadro demonstrativo de melhorias da gestão – UJ-1.....	59
Gráfico 1	Situação da UJ-1 após relatório de auditoria.....	60
Tabela 1	Percentual de empenhos liquidados.....	61
Quadro 6	Avaliação do Planejamento Estratégico Organizacional (PEO) – UJ-2.....	62
Quadro 7	Institucionalização do Programa Netuno – UJ-2.....	63
Quadro 8	Formalização de responsabilidades e procedimentos na UJ-2.....	64
Quadro 9	Acompanhamento do alinhamento dos indicadores com os objetivos estratégicos – UJ-2.....	65
Quadro 10	Aprimoramento de Indicadores de desempenho – UJ-2.....	66
Quadro 11	Adequação do efetivo de pessoal com a Tabela de Lotação – UJ-2 .....	67
Quadro 12	Acompanhamento da capacitação de pessoal – UJ-2.....	68
Quadro 13	Avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ-2.....	70
Quadro 14	Acompanhamento do ambiente de Controle Interno – UJ-2.....	71
Quadro 15	Acompanhamento da avaliação de risco da UJ-2.....	72
Quadro 16	Acompanhamento das atividades de controle interno da UJ-2.....	73
Quadro 17	Atividades de informação e comunicação da UJ-2.....	74
Quadro 18	Avaliação do monitoramento de atividades pela UJ-2.....	74
Quadro 19	Demonstrativo de melhorias da gestão – UG-2.....	76
Gráfico 2	Situação da UJ-2 após os processos de auditoria.....	76
Quadro 20	Avaliação do controle interno – UJ-3.....	83
Quadro 21	Demonstrativo de melhorias da gestão – UG-3.....	85
Gráfico 3	Situação UJ-3 após relatório de auditoria.....	86
Quadro 22	Melhorias observadas após as recomendações de auditoria.....	87

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMP	Análise e Melhoria de Processos
AMRJ	Arsenal da Marinha no Rio de Janeiro
ANOp	Auditoria de Natureza Operacional
CASNAV	Centro de Análise de Sistemas Navais
CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CMN	Casa do Marinheiro
COGESN	Coordenadoria-geral do Programa de Desenvolvimento do Submarino com Propulsão Nuclear
Com3°DN	Comando do 3° Distrito Naval
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPN	Centro de Projetos de Navios
CTMSP	Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo
DCoM	Diretoria de Contas da Marinha
DEN	Diretoria de Engenharia Naval
DGN	Diretoria-Geral de Navegação
DHN	Diretoria de Hidrografia e Navegação (DHN)
DSM	Diretoria de Saúde da Marinha
EFS	Entidades de Fiscalização Superiores
GAO	Government Accountability Office
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IPqM	Instituto de Pesquisa da Marinha
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MB	Marinha do Brasil
NAO	National Audit Office
NPM	New Public Management
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PAPEM	Pagadoria de Pessoal da Marinha
PMGes	Plano de Melhoria da Gestão
PPA	Progressive Public Administration

PrND	Programa Nacional de Desburocratização
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UJ	Unidade Jurisdicionada

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	12
1	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	15
1.1	<b>Controle na Administração Pública.....</b>	15
1.1.1	<u>Aspectos do Controle Externo.....</u>	16
1.1.2	<u>Aspectos do Controle Interno .....</u>	18
1.2	<b>Administração Pública Gerencial.....</b>	21
1.3	<b>Aspectos conceituais sobre auditoria.....</b>	24
1.3.1	<u>Auditoria Governamental.....</u>	25
1.3.2	<u>Considerações sobre Auditoria de Desempenho.....</u>	30
1.3.3	<u>Auditoria de desempenho no setor público.....</u>	33
1.4	<b>A importância do papel do auditor e dos auditados nos processos de Auditoria.....</b>	40
2	<b>METODOLOGIA .....</b>	42
2.1	<b>Classificação da pesquisa.....</b>	42
2.2	<b>Coleta de dados e amostra.....</b>	43
2.3	<b>Tratamento dos dados: proposta de um referencial de análise.....</b>	44
2.4	<b>Delimitação da pesquisa.....</b>	45
3	<b>ANÁLISE DE DADOS.....</b>	46
3.1	<b>Contextualização da pesquisa.....</b>	46
3.2	<b>Análises de dados dos relatórios de auditoria das UJ selecionadas.....</b>	51
3.2.1	<u>Resultados da avaliação dos Relatórios de Auditoria de Gestão da UJ-1.....</u>	51
3.2.2	<u>Resultados da avaliação dos Relatórios de Auditoria de Gestão da UJ-2.....</u>	60
3.2.3	<u>Resultados da avaliação dos Relatórios de Auditoria de Gestão da UJ-3.....</u>	77
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	89
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	91

## INTRODUÇÃO

A busca pela excelência da gestão tem influenciado a forma de administrar dos gestores das organizações governamentais. As tendências atuais por aumento da transparência dos atos e responsabilização propõem a adoção de métodos cada vez mais eficazes para alcance de metas.

A cobrança exercida pelos cidadãos quanto aos resultados apresentados por seus representantes e organizações públicas tem requerido maior necessidade de demonstração de resultados e comparabilidade destes, a fim de validar as ansiedades por crescimento das organizações.

O processo de tomada de decisões no setor público alcança patamares que se estendem além da administração de bens, pois envolvem responsabilidades com a manutenção dos interesses comuns dos cidadãos. Desta maneira busca-se o melhor processo de gestão e fornecimento de serviços compatíveis com a cobrança de impostos que compõem a receita pública principal originária dos gastos governamentais. A mudança de procedimentos impulsionada pelos conceitos da *New Public Management (NPM)*, relacionados à melhoria do desempenho das organizações públicas com foco na satisfação dos cidadãos, estimula a adoção de padrões de gestão com foco em eficiência e alcance de resultados (DI GIACOMO, 2005; GENDRON; COOPER; TOWNLEY, 2007; MANAF, 2010).

Dentre as formas de aferição dos resultados de gestão, a auditoria de desempenho é um dos instrumentos utilizados na avaliação e promoção da inserção observações referentes à eficácia e efetividade dos resultados alcançados (GRATERON, 1999).

A auditoria no setor público tem desviado, cada vez mais, seu olhar da conformidade dos atos e focado no desempenho das organizações. A Auditoria de Gestão tem sido estudada por vários autores, dentre os quais: Curristine, Lonti e Joumard (2007), Penini e Carmeli (2010), Radcliffe (2008), Tillema e Ter Bogt (2010), os quais concordam que os resultados de auditoria têm sido um grande influenciador na forma como os governos são avaliados.

Entretanto, ocorrem divergências quanto aos benefícios resultantes para as organizações com a adoção da Auditoria de Gestão ou desempenho. Enquanto alguns argumentam que os benefícios são de ordem política e democrática (TILLEMA; TER BOGT, 2010), há os que defendem que os benefícios são voltados para as atividades internas dos órgãos (CURRISTINE; LONTI; JOUMARD, 2007) e há, ainda, autores como Penini e

Carmeli (2010) que argumentam que os processos de auditoria aumentam a prontidão para "fazer a coisa certa", e resulta na melhoria dos processos.

Alguns conceitos de gestão foram inseridos à administração pública. A doutrina passou a chamar de “Três Es”, a expressão que identifica a economia, eficiência e eficácia, e estes conceitos passaram a emergir como temas dominantes na reestruturação do serviço público (CASTALDELLI; AQUINO, 2011; GRATERON, 1999).

Dentre as formas de mensuração de resultados, a avaliação por meio de indicadores de desempenho reflete uma alternativa quantitativa de visualizar o desenvolvimento da gestão. A escolha dos indicadores e forma de aplicação destes é matéria de estudo de pesquisadores quanto a melhor escolha dos instrumentos de aferição (GRATERON, 1999).

Para que ocorra uma avaliação de desempenho satisfatória, é mister, segundo Gendron, Cooper e Townley (2007) e Moynihan e Pandey (2010) que esta seja elaborada por gestores capacitados e com disposição interna para buscar um melhor resultado para a organização, além de contribuírem para a melhor geração de informações para a análise das ações e necessidade de novas implementações (CASTALDELLI; AQUINO, 2011).

Diante dos argumentos apresentados surge a seguinte questão: as recomendações constantes nas Auditorias de Gestão contribuem para a solução de melhores práticas na gestão das Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil?

Embora existam diversas pesquisas sobre Auditoria de Gestão e seus efeitos nas organizações, esta pesquisa justifica-se pela possibilidade de analisar, na prática da avaliação de gestão de órgão governamental a validade da aplicação dos conceitos teóricos da Nova Gestão Pública. Busca, também, contribuir para identificar se a metodologia atual tem sido efetiva e para identificação de oportunidades de melhoria e formulação de novos planos e modelos que contribuam para o melhor resultado da organização.

## **OBJETIVO GERAL**

- Analisar a contribuição da Auditoria de Gestão para a melhoria dos processos gerenciais das Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil.

## OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar os procedimentos adotados pela Marinha do Brasil nas atividades de Auditoria de Gestão em suas Unidades Jurisdicionadas;
- Identificar as recomendações do Controle Interno advindas dos processos de Auditorias de Gestão; e
- Investigar os resultados da aplicação dos processos de auditorias de gestão nas Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil, em períodos subsequentes de avaliação.

O presente estudo está estruturado conforme descrito a seguir: na Introdução procurou-se ambientar o assunto enfatizando-se algumas considerações sobre a definição do problema, a relevância do tema, os objetivos da pesquisa, a delimitação do campo de estudo e, demonstrou-se a forma como foi apresentada a dissertação.

No Referencial teórico, buscou-se evidenciar, com base na literatura especializada, os seguintes assuntos: Controle na Administração Pública (externo e interno), administração pública gerencial, aspectos conceituais sobre auditoria e auditoria governamental, considerações sobre auditoria de gestão e suas aplicações no setor público e a importância do papel dos auditores e auditados nos processos de auditoria.

Na segunda seção, referente à Metodologia, apresentou-se a classificação da pesquisa, a forma como se processou a coleta de dados e o método escolhido para o tratamento dos dados. A pesquisa será bibliográfica e documental e a coleta de dados será feita nos Relatórios de Auditoria de Gestão emitidos pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) – organização responsável pelos processos de auditoria de Gestão.

A descrição e discussão dos resultados são abordadas na terceira seção.

A última seção apresenta as considerações finais e sugestões de pesquisas futuras. As referências são mencionadas ao final da dissertação e apresentam as publicações que foram consultadas e que serviram de base para a elaboração do referencial teórico e demais seções.



## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados os principais conceitos relativos à auditoria e auditoria de gestão. São relacionadas as definições clássicas de auditoria, suas classificações e o posicionamento da auditoria de gestão dentre as formas elencadas. Após esta contextualização passa-se a evidenciar a auditoria de desempenho no setor público brasileiro e suas formas de atuação, elencando-se os trabalhos já realizados nesta área e as evoluções observadas. Dentro deste foco, será evidenciada a legislação que rege o assunto e o regramento vigente sobre as normas de auditoria de gestão no setor público. A fim de contextualizar a pesquisa nos estudos internacionais sobre o tema, serão enumeradas as práticas de auditoria de gestão em outros países e as normas internacionais sobre o assunto. Serão abordados, ainda, as principais vantagens observadas na adoção das práticas de auditoria de gestão e as desvantagens que levam aos frequentes questionamentos sobre a real contribuição da auditoria para a melhoria dos serviços.

### 1.1 Controle na Administração Pública

A origem do controle das contas públicas existe desde o Brasil-colônia. Segundo Brito (2009) são exemplos: “as primeiras ações disciplinares relativas à arrecadação de dízimos, ao tombamento de bens públicos, ao registro de receita e despesa”.

A finalidade do controle é definida por:

assegurar que a administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa (DI PIETRO, 2010, p. 728).

Em consonância com Di Pietro (2010), Meirelles (2010, p. 697) ressalta que Controle, em tema de Administração Pública, é a “faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

O controle dos recursos na administração pública é exercido por órgãos de controle externo e interno. A Constituição Federal, em seu Artigo 70, determina que o controle externo

será exercido pelo Congresso Nacional, por intermédio do Tribunal de Contas da União e o controle interno internamente por cada poder, conforme o texto abaixo:

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

### 1.1.1 Aspectos do Controle Externo

O controle externo na administração pública exercido pelo Poder legislativo representa a fiscalização exercida pelo povo sobre os atos dos governantes e seus resultados, conforme Matias-Pereira (2010) “é o exercício da função fiscalizadora dos representantes do povo sobre a Administração Pública”.

Segundo Lima (2008) e Matias-Pereira (2010), as Entidades de Fiscalização Superiores (EFS) apresentam-se de duas formas: controladorias que segundo LIMA (2008) são órgãos fiscalizadores, porém, sem poder de punibilidade e os Tribunais de Contas. Destaca Matias-Pereira (2010) que as Auditorias Gerais têm a função básica de exercer o controle interno das organizações enquanto que os Tribunais de Contas são órgãos autônomos de atuação independente direcionadas para o controle externo por meio do controle das ações dos órgãos e agentes responsáveis.

Conforme citado anteriormente, no âmbito da União, de acordo com o Art 71 da Constituição Federal, o Controle Externo é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União (art. 71, caput, da CF/88). No âmbito estadual, esta autoridade é conferida às Assembleias Legislativas auxiliadas pelos Tribunais de Contas estaduais e nos Municípios, pelas Câmaras de Vereadores, em alguns municípios como Rio de Janeiro e São Paulo.

Denota-se a importância da missão dos Tribunais de Contas na tarefa de agir como tutores dos interesses públicos, cuidando dos interesses da sociedade, impondo sanções a fim de resguardar a correta aplicação de normas e procedimentos.

Os artigos 71 a 74 e 161 da Constituição Federal descrevem quais são as competências do Tribunal de Contas da União ao exercer sua função de controle externo da administração pública.

As competências constitucionais privativas do Tribunal são as descritas a seguir:

- Apreciar as contas anuais do presidente da República.
- Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.
- Apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares.
- Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional.

Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais.

- Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a estados, ao Distrito Federal e a municípios.
- Prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas.
- Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos.

Sustar, se não atendido, a execução de ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal.

- Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, sobre despesas realizadas sem autorização.
- Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades na aplicação de recursos federais.
- Fixar os coeficientes dos fundos de participação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e fiscalizar a entrega dos recursos aos governos estaduais e às prefeituras municipais.

Para fins de atendimento do escopo desta pesquisa, detalha-se a função relativa aos processos de auditoria, conforme citado anteriormente na CF/88: “Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional.”

As auditorias obedecem plano específico e objetivam a obtenção de dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, buscam também conhecer o funcionamento dos órgãos e entidades com vista a avaliar, do ponto de vista do desempenho operacional, suas

atividades e sistemas. As auditorias, buscam ainda, aferir os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais.

As inspeções têm por objetivo cumprir planos específicos para a busca de esclarecimento de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias quanto à legalidade e à legitimidade de atos e fatos administrativos praticados pelos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal.

As fiscalizações podem ter foco na legitimidade e legalidade dos fatos ou na aferição do desempenho dos órgãos e suas conclusões têm resultados diferentes. As conclusões sobre a legitimidade e legalidade dão ao TCU elementos para julgar, para fazer determinações aos gestores e, inclusive, aplicar sanções quando cabível. As fiscalizações sobre a natureza operacional objetivam avaliar parâmetros de eficiência, eficácia e economicidade e suas conclusões dão origem a recomendações, que são encaminhadas ao órgão ou entidade fiscalizada. De acordo com dados constantes na página da instituição, são realizadas em média 850 fiscalizações por ano.

Além das atribuições previstas na Constituição, várias outras têm sido conferidas ao Tribunal por meio de leis específicas. Destacam-se entre elas, as atribuições conferidas ao Tribunal pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/200, pela Lei de Licitações e Contratos - Lei 8666/93 e, anualmente, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO. O Congresso Nacional edita, ainda, decretos para fiscalização específica de demandas, em especial às relacionadas às obras custeadas com recursos públicos federais.

### 1.1.2 – Aspectos do Controle Interno

O controle interno da administração pública compreende tanto os procedimentos formais a serem adotados a fim de assegurar ou prevenir ações lícitas quanto a estrutura governamental para que estas ações sejam exercidas.

Algumas expressões se confundem ao referir-se às atividades de controles das organizações. Expressões como controle interno, controles internos, estrutura de controle internos ou ainda sistema de controle interno, segundo o TCU (2009) em seu manual sobre Critérios Gerais de Controle Interno da Administração Pública, referem-se ao mesmo conceito:

Processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) em seu Artigo 74 refere-se à Sistema de Controle Interno que não deve ser confundido com o Controle Interno de cada organização.

Para um esclarecimento maior sobre o que seja o Sistema de Controle Interno citado na CF/88 utilizaremos a definição do TCU (2009): “Conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo”.

Sobre a constituição do Controle Interno de cada entidade, com vistas à melhoria de suas atividades, citam Lima e Castro (2003)

Plano de organização, de métodos e medidas para proteger seus ativos, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pelo sistema de controle interno em cada Poder”.

Segundo o Comitê de Sponsoring Organizations (COSO) este processo deve ser efetuado por todos os participantes da organização e destaca que este processo é efetuado por pessoas e não por manuais de procedimentos em cada nível operacional.

A manutenção de um efetivo sistema de controle interno influencia na transparência dos relatórios contábeis fornecendo garantias de fidelidade nos dados gerados pelas operações da entidade.

Os procedimentos e atividades propostas pelo sistema COSO tem sido aceito pela comunidade internacional como eficientes e atualizados em suas características de oferecer um referencial conceitual comum a todos os elementos que participam de sua implementação.

Cunha (2012) ao comparar as atividades de controle interno do processo de pagamento de uma organização militar da MB com o modelo COSO-I constatou um nível de harmonização calculado em 76,58% definido pela média dos níveis de harmonização dos cinco componentes, baseado em uma série de critérios estabelecidos pelo autor.

O histórico das atividades do Controle Interno do COSO inicia-se em 1985 com a criação da National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), nos Estados Unidos, com o intuito de estudar as causas das fraudes em relatórios financeiros. Esta comissão publicou em 1992, o trabalho intitulado Internal Control: integrated framework (Controles internos: um modelo integrado) tornando-se referência mundial para o estudo dos controles internos. Posteriormente esta comissão passou a ser denominada The Committee of Sponsoring Organizations (COSO),

entidade sem fins lucrativos, independente que trabalha para a melhoria dos relatórios financeiros (DIAS, 2010).

Este trabalho publicado em 1992 é conhecido como o COSO I, utilizados por diversas organizações em suas atividades de controle. A preocupação com o gerenciamento de riscos motivada por escândalos e quebras de negócios de grande repercussão fez com que o COSO publicasse em 2004 o modelo Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada) chamado COSO II, incorporando os elementos do COSO I e incluindo uma referência maior à prevenção de riscos que possam impedir o alcance de objetivos.

Segundo as normas COSO (2009), o controle interno é definido como “Processo efetuado pelo conselho, administração ou qualquer outro funcionário de uma empresa, desenhado para fornecer garantia razoável em relação à realização dos objetivos”.

Dias (2010), enumera cinco elementos do controle interno definidos pelo COSO I: Ambiente de Controle, Avaliação e gerenciamento de riscos, Atividade de controle, Informação e comunicação e Monitoramento.

O ambiente de controle refere-se às instruções e cultura de controle da organização demonstrando as atividades de consciência e comprometimento com as atividades. Avalos (2010) destaca que a importância do controle interno inicia-se com a administração e gerência e estende-se aos demais empregados como um reflexo de crenças e valores.

Dias (2010) ressalta a importância da alta administração nas atividades de controle que deve deixar claro para seus subordinados quais são as políticas e os controles a serem observados. Quando todos da entidade entendem quais são suas responsabilidades, o controle torna-se mais efetivo.

Avaliação e gerenciamento de riscos- Após a organização identificar seus objetivos e metas principais, o controle interno deve identificar os riscos eventuais destes objetivos não serem alcançados. Estas ações integram as atividades de avaliação e gerenciamento de riscos.

Segundo o TCU (2009) deve-se utilizar como medida dos riscos a mesma unidade de medida utilizada para mensurar os objetivos do negócio e o objetivo desta avaliação é o desenvolvimento de estratégias para prevenir sua ocorrência e/ou a magnitude do impacto (ações preventivas ou corretivas). Dentre estas ações, de acordo com Seabra (2007), no caso da Administração Pública Brasileira, necessita de maior relevância o controle preventivo em razão da “baixa eficácia e alto custo das ações destinadas a recuperar os recursos desviados”.

As atividades de gerenciamento devem ser compatíveis com os níveis de riscos operacionais que os administradores estão dispostos a assumir (DIAS, 2010) e seus impactos

devem ser avaliados em uma unidade de medida similar àquela utilizada para mensurar os objetivos de negócio aos quais esses riscos estão relacionados

Avalos (2010) e Dias (2009) concordam que estas atividades têm por objetivo principal a prevenção ou minimização de riscos.

Dentre as principais atividades de controle destacam-se (relação não exaustiva): segurança física de ativos, segregação de funções, sistemas informatizados, normatização interna, registro oportuno e adequado de informações, rodízio de pessoal, indicadores de desempenho (Dias, 2010; Avalos, 2010).

A respeito da Informação e Comunicação o COSO (2013, p. 8), ressalta que a comunicação interna “é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade”. Estas devem ser disseminadas em tempo e forma oportunos que permitam o seu cumprimento em tempo aceitável e de forma eficaz.

Por derradeiro, as atividades de monitoramento avaliam o resultado das atividades de controle indicando se estas atividades estão sendo efetivas. Segundo Dias (2009) este acompanhamento pode ser realizado de forma contínua ou pontual. Complementa o TCU (2009) que caso sejam identificadas deficiências ou oportunidades para fortalecer o controle, estas devem ser comunicadas às pessoas que podem adotar as ações necessárias.

## **1.2 Administração Pública Gerencial**

A transição do modelo burocrático para o modelo gerencial foi pautado na necessidade de um estado que atendesse às necessidades de eficiência no serviço ao cidadão em detrimento à rigidez estatal para cumprimento de regras e procedimentos imutáveis.

Desde a década de 1980, era comum entre diversos países questionamentos sobre a necessidade de redução do aparelho do estado e modernização e presteza no atendimento dos serviços públicos. As discussões sobre o tamanho do Estado e a necessidade de aperfeiçoamento de desempenho eram temas atuais. (BRESSER-PEREIRA, 2001).

O modelo de administração burocrática passa a trazer implicações para a vida dos cidadãos que denotavam vagariedade na condução de processos e interesses públicos que se sobrepunham ao serviço ao cidadão.

O modelo de administração pública burocrática de Weber tinha por objetivo excluir a falta de distinção entre os interesses públicos e privados da administração pública

patrimonialista. Pereira (1996) relacionava este paradigma patrimonialista à ideia de que o Estado era propriedade do rei.

O modelo burocrático weberiano recebeu grande disseminação em todo o mundo, segundo Secchi (2009), este modelo é atribuído a Max Webber por ter sido quem reuniu e analisou as principais características do modelo também conhecido por Progressive Public Administration (PPA) relacionando-o com o modelo que baseou as reformas na administração pública dos Estados Unidos nos séculos XIX e XX na chamada era progressiva.

Complementando a importância de Webber para o estudo das organizações Chiavenato (2003) ressalta que o primeiro teórico das organizações foi sem dúvida Max Weber, pois ele estudou as organizações sob um ponto de vista estruturalista, preocupando-se com a relação entre os meios e recursos aplicados e os objetivos a serem alcançados pelas organizações burocráticas.

Ressalta Pereira (1996) que as tendências democráticas advindas dos valores do capitalismo industrial (cisão entre o Estado e o mercado e controle do Estado a partir da sociedade civil) não tinham como prosperar naquele ambiente. Sendo “[...] necessário desenvolver um tipo de administração que partisse não só da clara distinção entre o público e o privado, mas também da separação entre o político e o administrador público.”

O modelo burocrático recebeu várias críticas. Segundo Secchi (2009), as críticas mais contundentes foram elaboradas por Robert Merton em 1949 onde foram feitas alusões aos efeitos negativos do modelo burocrático

Robert Merton (1949) elaborou a crítica mais incisiva e direta ao modelo burocrático, analisando os seus efeitos negativos sobre as organizações e outras esferas da vida. Esses efeitos negativos foram chamados de disfunções burocráticas: o impacto da prescrição estrita de tarefas sobre a motivação dos empregados, resistência às mudanças, e o desvirtuamento de objetivos provocado pela obediência acrítica às normas.

As críticas ao modelo burocrático da Administração Pública Brasileira incentivaram a adoção de medidas na busca da superação do modelo considerado ultrapassado. Em 1967, por meio do Decreto-Lei nº. 200, houve a primeira tentativa de reduzir a rigidez burocrática vigente e introduzir alguns direcionamentos próprios do modelo gerencial. Houve uma flexibilização da gerência de recursos públicos e redução dos controles formais, utilizando-se ações de delegação de competência, criação de fundações, autarquias, sociedades de economia mista e empresas públicas. Outros marcos do início da transição do modelo burocrático para o gerencial foi a criação da Secretaria de Modernização, em 1970 e a instauração do Programa Nacional de Desburocratização - PrND



De acordo com Ribeiro (1997, p.4), "A globalização da economia e a dinâmica tecnológica exigem a modernização do aparelho do Estado, a descentralização de funções e o fortalecimento da capacidade de seu papel estratégico na promoção do desenvolvimento econômico e social."

O incremento de conceitos gerenciais às atividades do serviço público busca desenvolver e aperfeiçoar a missão do estado com a introdução de novas técnicas de governança pública criando uma nova visão da missão do Estado.

Embora pautado na eficiência, eficácia e efetividade do estado, o modelo gerencial puro sofre algumas críticas em relação a sua implantação. Paula (2005, p.45), destaca ainda que "Por ser demasiado rígido para capacitar o Estado na expansão dos meios de interlocução com a sociedade e por enfatizar predominantemente a eficiência administrativa, esse modelo de gestão não vem se mostrando apto para lidar com a complexidade da vida política".

Enquanto as premissas da Administração burocrática eram tornar o estado impessoal, produtor de bens e serviços e regulador, na administração gerencial, este foco voltou-se para o controle de resultados atenuando os controles rígidos do modelo anterior.

Behn (2014) e Marques (2010) defendem a importância dos primeiros escritores para a construção da base conceitual da administração pública atual, segundo os quais descreve o autor que "[...]A herança intelectual do atual paradigma da administração pública decorre do pensamento, escritos e proselitismo de Woodrow Wilson, Frederick Winslow Taylor e Max Weber [...].

A gestão pública contemporânea está pautada no resultado das atividades governamentais em complemento à conformidade dos atos praticados. A cobrança por resultados desperta questões abordadas por Behn (2014), tais quais:

- quem decidirá quais resultados devem ser produzidos?
- quem deve responder pela produção desses resultados?
- quem é responsável pela implementação do processo de *accountability*?
- como irá funcionar esse processo de *accountability*?

Segundo Matias-Pereira (2012), a administração pública situa-se entre os interesses do estado e da sociedade, sendo necessário que a administração esteja bem estruturada a fim de atender aos princípios de eficiência, eficácia e efetividade em prol da sociedade.

Neste sentido Matias-Pereira (2012) define a administração pública como o conjunto de atitudes, normas, processos e operações determinantes para a forma de exercer autoridade política e atender interesse público. Completa esta definição, como a estrutura do poder

executivo, que tem a missão de coordenar e implementar as políticas públicas. Apresenta-se como um conjunto de atividades diretamente destinadas à concreta das tarefas consideradas de “interesse público” ou comuns numa coletividade ou numa organização estatal.

### **1.3 Aspectos conceituais sobre auditoria**

A preocupação com as atividades de auditoria reflete a tendência atual da contabilidade com transparência na fidedignidade das informações.

A auditoria contábil, como define Crepaldi (2000) consiste no levantamento de documentos, livros e demonstrações contábeis de uma organização com o objetivo de avaliar a exatidão de seus registros a fim de evitar situações de fraudes, desfalques e subornos.

De acordo com Attie (2000) a auditoria pode ser definida como uma especialização contábil com o intuito de testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial com o objetivo de expressar a opinião sobre determinado fato.

Franco e Marra (2001) complementam esta definição referindo-se à auditoria como uma técnica contábil, distinguindo-a da Contabilidade, e enquadrando-a como um complemento indispensável para a confirmação da veracidade das informações contábeis.

Com este mesmo olhar, é interessante a afirmação de Araújo (2004), segundo o qual, o termo auditoria, etimologicamente falando, originou-se do latim audire, “ouvir”. Nesta linha de pensamento, o sentido de “ouvir” denota funções para a auditoria adicionais à tarefa de comparar resultados obtidos com resultados esperados, mas “ouvir”, entender, as questões que levaram ao não cumprimento dos patamares pré-estabelecidos.

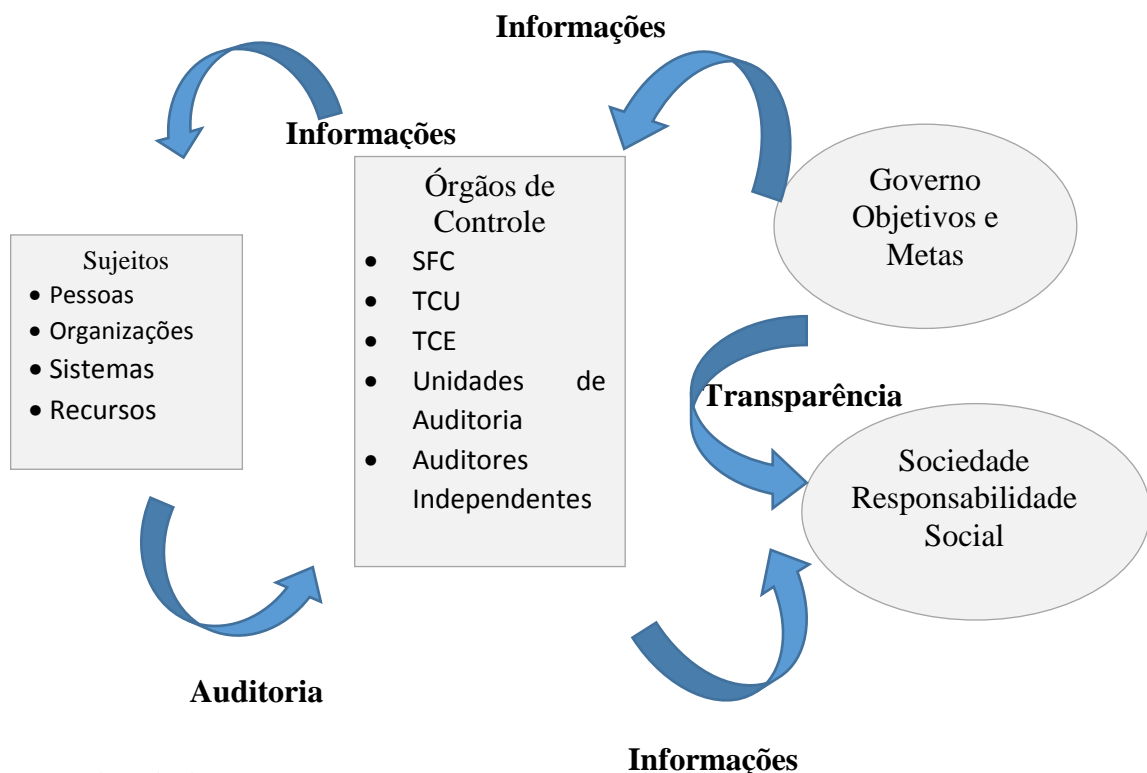
#### **1.3.1- Auditoria Governamental**

A auditoria governamental, segundo Peter e Machado (2003) e Lima e Castro (2003) com a vertente da Gestão Pública é voltada para o exame da gestão não buscando apenas a legitimidade e legalidade dos fatos, mas avalia também os aspectos de economicidade,

eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos. Busca, ainda, segundo os autores, corrigir o desperdício, a improbidade, a negligência e a omissão e antecipa-se a estas ocorrências objetivando garantir os resultados pretendidos.

Fazem parte do Macro-ambiente da Auditoria Governamental pessoas, recursos, sistemas, organizações, órgãos de controle e clientes, interagindo conforme a figura apresentada a seguir:

Figura 1- Macro-ambiente da Auditoria Governamental



Fonte: Adaptado de PETER E MACHADO, 2003

Para cumprir a finalidade da auditoria governamental, destacam Peter e Machado (2003), que é necessária a existência de alguns pressupostos dos atos e fatos na Gestão Pública que os distinguem da gestão privada. Para que sejam válidos os atos e fatos públicos são necessárias as seguintes condições: legitimidade, legalidade, eficácia, eficiência, economicidade, qualidade e efetividade.

Segundo Peter e Machado (2003, p. 39), a legitimidade está relacionada a aderência à moralidade e à ética, além da legalidade dos atos. Concluem afirmando “(...)Nenhum ato pode ser legítimo se não for legal, entretanto, pode ser legal e agredir a legitimidade.”

A atuação da legitimidade está relacionada ao interesse público, razão pelo qual existe a administração pública. Neto (1992, p. 25) aborda a legitimidade sob os aspectos da ciência política e jurídica. Ressalta o autor as fases evolutivas do conceito de legitimidade e os diversos entendimentos e abrangências relativas ao seu conceito. Conclui a definição associando o conceito de legitimidade ao da legalidade. O autor refere-se à legitimidade integral, conforme definido a seguir:

Esse resultado da renovada preocupação com o velho conceito de legitimidade do poder, desdobrada em paralelo com os novos fenômenos políticos e jurídicos do poder, chega-nos hoje com o moderno conceito de legitimidade integral. [...] Resultará, porém, da confluência das três legitimidades - na detenção, no exercício e na destinação do poder - a legitimidade integral, que valida os governantes, o governo e seus objetivos governamentais, diante do único padrão político em que se pode confiar: o bem comum, tal como o interpreta cada sociedade livre.”

Ao conceituarem a Auditoria Governamental, Peter e Machado (2003) enumeram os tipos de auditoria que podem ser aplicadas. São estas: Auditoria de Gestão, Auditoria de programas, Auditoria Operacional, Auditoria Contábil, Auditoria de Sistemas, Auditoria Especial, Auditoria da qualidade e Auditoria Integral.

A Auditoria de Gestão, segundo Peter e Machado (2003, p. 43) e Lima e Castro (2003, p. 70), caracteriza-se por objetivar “certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados”, compreendendo aspectos relacionados ao exame das peças que compõem o processo e da documentação comprobatória dos fatos; verificação da existência física de bens e da eficiência dos sistemas de controles, verificação do cumprimento da legislação e avaliação da execução de programas de acordo com aspectos de economicidade, eficiência e eficácia.

Segundo Peter e Machado (2003) a Auditoria de Programas objetiva o acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas e projetos governamentais e aplicação de recursos descentralizados de acordo com os seguintes aspectos:

- análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos;
- análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas a à avaliação dos resultados alcançados e à eficiência gerencial;

- verificação da documentação instrutiva e comprobatória, quanto à propriedade dos atos realizados; e
- análise da adequação dos instrumentos de gestão – contratos, convênios, acordos, ajustes e outros congêneres – para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas.

Araújo (2004) conceitua a Auditoria Operacional como a aplicação de procedimentos, com base em normas profissionais, sobre qualquer processo administrativo, com vistas a analisar e avaliar se estes foram realizados sob os aspectos da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade. Segundo o autor, esta avaliação visa formular recomendações que contribuirão para a melhoria dos processos.

Complementam Peter e Machado (2003) que a Auditoria Operacional busca avaliar a eficácia dos atos em relação aos recursos disponíveis como também a economicidade eficiência, eficácia e efetividade e qualidade dos controles internos existentes.

Segundo Araújo (2004) a auditoria operacional diferencia-se da auditoria contábil por responder questões específicas sobre o desempenho de um processo ou programa específico, a auditoria contábil preocupa-se em verificar a conformidade das demonstrações contábeis com os princípios fundamentais de contabilidade.

Várias diferenciações são apontadas para a Auditoria Contábil (relacionada a conformidade) e a Auditoria de Gestão. Enquanto a primeira busca avaliar os resultados de acordo com a regularidade de normas e legislações, a segunda busca avaliar com foco no desempenho da organização relacionados a critérios de eficácia, efetividade, eficiência e economia. Estas diferenças estendem-se desde o processo de auditoria até a emissão do relatório final. O quadro a seguir, aponta algumas diferenciações:

Quadro 1- Diferença entre Auditoria de Conformidade e Auditoria de Gestão

Critério	Auditoria de Gestão	Auditoria de conformidade
Escopo	Amplo ou abrangente	Limitado às Demonstrações Contábeis
Programas para realização do exame	Constantemente modificados	Padronizados e raramente são alterados
Áreas examinadas	Todas as relevantes	Financeiramente relevantes
Enfoque básico	Passado, Presente e futuro	Passado
Relatório produzido	Não possui modelo padronizado	Modelo padronizado denominado parecer

Tipo de questões	Avaliativas, descritivas, de conformidade e explanatórias	De conformidade, descritiva
Impactos esperados	O governo funcionando melhor e de forma mais democrática	O governo funcionando nos limites da lei e dos regulamentos administrativos
Ameaças para EFS	Questionamento quanto à legitimidade do órgão para exercer determinados trabalhos	Insulamento do órgão, imagem de ineficaz, de ineficiente e de impedir a modernização do serviço público
Processo	Dinâmico, muito iterativo, geralmente mais longo	Homogêneo, linear e pouco iterativo
Evidências	Persuasivas, convincentes	Conclusivas, exatas

Fontes: ALBUQUERQUE, 2006; ARAÚJO, 2004; GOMES, 2002.

Aspecto importante destacado por Araújo (2004) é a proximidade das características da Auditoria Operacional e da Auditoria de Gestão que em alguns casos recebem a mesma denominação, incluindo dentre outras a de Auditoria de Economicidade e eficiência, Auditoria Gerencial e Funcional.

Gil (2000), afirma que em termos práticos a diferenciação entre Auditoria Operacional e Auditoria de Gestão está no horizonte temporal. Enquanto na Auditoria Operacional o horizonte temporal é passado/presente, na Auditoria de Gestão o horizonte é presente/futuro. Portanto, destaca o autor, a diferença entre os momentos de auditoria conforme segue:

a. em nível de auditoria operacional:

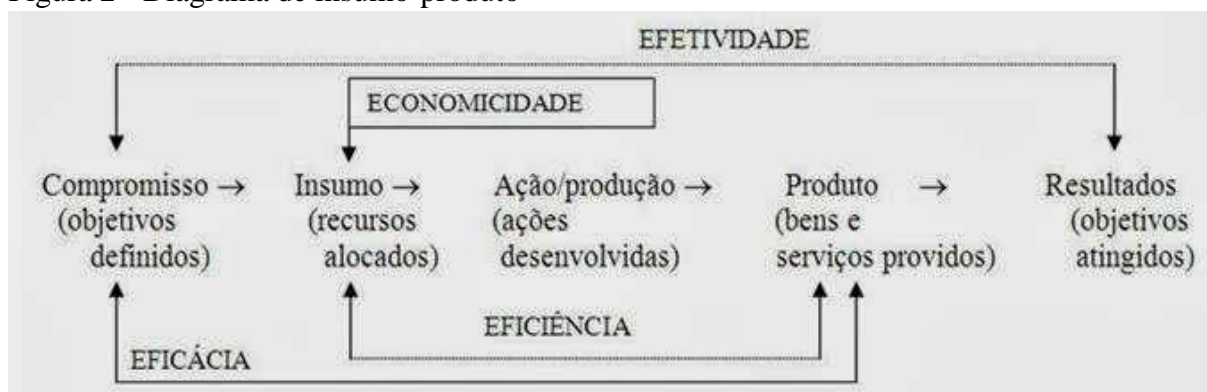
- processos e resultados de vendas realizadas;
- sequência de tarefas e produtos produzidos e serviços prestados;
- atividades realizadas em nível administrativo/contábil/financeiro;

b. em nível de Auditoria de Gestão:

- planejamentos realizados;
- desenvolvimento de novos produtos/sistemas/tecnologias;
- programas de qualidade em execução;
- informação e contra-informação empresarial.

De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU), (2010) destaca que a Auditoria de Natureza Operacional (ANOp) é o “exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública”. Destaca, ainda o referido Manual que as auditorias operacionais podem examinar mais de uma dimensão de desempenho em um mesmo trabalho e esta relação, está escrita na figura a seguir:

Figura 2 - Diagrama de insumo-produto



Fonte: TCU, 2010, p.11.

Quanto à Auditoria Contábil, destacam Peter e Machado (2003) que busca, mediante procedimentos específicos, examinar os registros e documentos da organização a fim de promover a coleta de informações e confirmações mediante procedimentos específicos relacionados ao controle do patrimônio da entidade. Complementam Lima e Castro (2003) que a Auditoria Contábil objetiva opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e se as Demonstrações Contábeis refletem de forma fidedigna a situação financeira da organização e o resultado do período administrativo auditado.

A conceituação de Auditoria de Sistemas, segundo Peter e Machado (2003, p.45) relaciona-se com a “adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica”.

Definem Lima e Castro (2003) a Auditoria especial como a que objetiva atender determinações específicas de autoridade competente relacionadas a fatos ou situações consideradas relevantes, incomuns ou extraordinárias.

A Auditoria de Qualidade tem como objetivo verificar o desempenho gerencial dos administradores públicos e busca verificar o atingimento dos resultados com base nos princípios da qualidade (PETER, MACHADO, 2003). A Auditoria de Qualidade, complementam os autores, faz uso de alguns critérios para avaliar a organização sob a ótica da qualidade: Liderança, planejamento estratégico, foco no cliente e no cidadão, informações e análise, gestão e desenvolvimento de pessoas, foco no cliente e no cidadão, informações e análise, gestão e desenvolvimento de pessoas, gestão de processo e resultados institucionais.

Lima e Castro (2003) acrescentam ainda a Auditoria de Acompanhamento da Gestão, diferenciando-a da Auditoria de Gestão pela sua atuação em tempo real sobre os atos efetivos, evidenciando melhorias e prevenindo gargalos existentes no processo.

### 1.3.2 Considerações sobre Auditoria de Desempenho

Diversas denominações têm sido adotadas para identificar esta classificação de auditoria. Segundo Araújo (2004), Reider enumera diversas denominações, dentre as quais auditoria abrangente, auditoria de amplo escopo; auditoria de avaliação e revisão; auditoria de conformidade; auditoria de eficácia ou de resultados; auditoria de performance; auditoria de programas; auditoria administrativa; Auditoria de Gestão; auditoria dos Três “Es” (economia, eficiência e eficácia), entre outras.

Ainda denominando os tipos de auditoria, conforme Araújo (2004, p.31), a auditoria operacional é a “análise e avaliação do desempenho de uma organização – no todo ou em partes -, objetivando formular recomendações e comentários que contribuirão para melhorar os aspectos de economia, eficiência ou eficácia”.

Sá (1989), apresenta a seguinte definição para auditoria operacional: “Auditoria que verifica o desempenho ou forma de operar dos diversos órgãos e funções de uma empresa”. Tal auditoria testa como funcionam os diversos setores, visando, principalmente, a eficiência, a segurança no controle interno e a obtenção correta dos objetivos.

Para esta pesquisa será adotada a denominação de Auditoria de Gestão utilizando, também, conceitos da Auditoria de desempenho.

Sobre a Auditoria de Gestão, afirmam Oliveira et al (2008, p. 113), o profissional “passa a ter uma visão geral da empresa, o que permitirá orientar os exames efetuados nas diversas atividades empresariais”.

As novas práticas da administração pública trazidas pela New Public Management - NPM influenciaram a forma de avaliar e fiscalizar o serviço público. A introdução de aferições relacionados a eficiência, eficácia e efetividade dos resultados estimulam que administração desenvolva medidas de desempenho para esta avaliação. Reis (2004) destaca que estas mudanças trazem dois problemas para a administração: a utilização das medidas de desempenho e a avaliação de resultados que devem permanecer conjuntas.



De acordo com o Art. 74, da CF/88, a administração deverá manter sistemas de controle para a avaliação de desempenho conforme segue:

Art. 74- Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

**I** - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

**II** - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

O controle social sobre os gastos públicos trazidos com o advento da (LC 101/2000), busca atender o cidadão em suas expectativas de acompanhamento da gestão dos recursos aplicados nos programas.

Em seu Art. 4, a LRF assim delibera sobre os controles de recursos:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

**I** - disporá também sobre:

...

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

...

Esta responsabilidade sobre a averiguação e alcance de resultado governamentais traz aos gestores públicos uma adequação maior para estratégias de alcance de resultados e produção de valor público. Segundo Reis (2004), a apuração desta avaliação gerencial depende em muito da informação contábil e da estrutura da organização da Contabilidade da instituição.

Desta forma o foco da administração pública deixa de ser apenas o alcance de resultados e conformidade dos atos e passa a buscar o alcance de metas e os objetivos pré-definidos de forma mais eficiente e efetiva.

Destaca Moore (2002, p.59), que a preeminência dos processos políticos é uma característica na determinação do que o setor público deve produzir de forma a gerar valor. Destaca, ainda, que há necessidade de aperfeiçoamento de técnicas mais analíticas para a aferição do valor dos programas públicos objeto de desconfiança por parte dos cidadãos. Sobre a utilização de recursos públicos destaca ainda o autor:

Aos que valorizam a política como meio de criar uma vontade coletiva, e que vêem a política democrática como a melhor resposta que temos para o problema de reconciliar interesses individuais e coletivos, quase não surpreende que ao processo político seja permitido determinar o que vale a pena produzir com os recursos públicos. Nenhum outro procedimento corresponderia aos princípios da democracia.

Segundo Matias-Pereira (2008), a reforma gerencial no Brasil, inspirada no gerencialismo britânico, também recebeu influência dos princípios da *New Public*

*Management* (NPM). A implantação da NPM no Brasil procurou delinear um novo padrão de gestão pública, a denominada “administração gerencial”, apoiada nos princípios da flexibilidade, ênfase em resultados, foco no cliente e controle social.

A introdução de auditorias de desempenho, argumentam Tillema e Ter Bogt (2010), implica que as organizações governamentais precisam ter um foco mais voltado para suas atividades e resultados. Desta forma, as auditorias podem aumentar a confiança dos cidadãos em suas organizações e incentivar seu envolvimento no processo democrático.

Entretanto Curristine, Lonti e Joumard (2007), demonstram que é crescente o número de evidências empíricas que inferem sobre os efeitos negativos da aferição de desempenho e que não há respostas sobre a comprovação da melhoria de desempenho. Ainda argumentam que as informações de desempenho normalmente não são usadas nos processos orçamentários de tomadas de decisões pela maioria dos governantes, sendo os resultados de auditorias mais utilizados na gestão interna dos serviços.

De acordo com pesquisa de Curristine, Lonti e Joumard (2007), apenas cerca de 50% dos países componentes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), relatam ter um sistema de gestão de desempenho que utilizam informações de relatórios sobre metas de desempenho e sua posterior utilização nos processos de tomada de decisão interna dos ministérios e agências.

Ainda questionando a validade da utilização das informações sobre desempenho, Tillema e Ter Bogt (2010) expõem que estudos anteriores sugerem que a auditoria de desempenho pode danificar a qualidade dos processos políticos e democráticos, especialmente quando se consideram informação sobre os dados sobre eficiência de programas ou atividades. Sobre a reforma na Administração Pública Federal no Brasil, Albuquerque (2006), complementa que “ainda não produziu os resultados anunciados, especialmente no tocante à criação de uma cultura baseada na flexibilidade, autonomia gerencial, descentralização administrativa e accountability de resultados”.

Outra forma de qualificar os resultados de auditoria, a fim de que sejam úteis, é avaliar a demanda destas informações pelo público final, classificado aqui como o público que usufrui dos serviços conforme Curristine, Lonti e Joumard (2007), quando expõem que alguns países, como a Austrália e o Reino Unido, fornecem relatórios de avaliações de desempenho para os cidadãos e também aferem a prestação de serviços locais, como por exemplo, escolas e hospitais, fornecendo informações detalhadas que podem ajudar os cidadãos a escolher entre escolas e hospitais locais. Segundo os autores esta informação, pode, pelo menos, fornecer alguma orientação no que diz respeito ao nível de desempenho e

prestação de serviços. Um dos principais desafios da auditoria de desempenho, segundo os autores, é criar boa qualidade e informações relevantes que levam em conta as limitações de tempo e capacidade em que os decisores políticos atuam.

### 1.3.3 Auditoria de desempenho no setor público

Araújo (2004) associa o início do desenvolvimento das atividades de Auditoria de Desempenho no setor governamental aos trabalhos realizados pelo Government Accountability Office (GAO) órgão que segundo ao autor é um dos responsáveis pelo progresso da auditoria operacional no setor público e pelo desenvolvimento da metodologia de auditoria. Entretanto, afirma o autor, as atividades de auditoria propriamente ditas no setor público iniciaram a partir da década de 1970 quando a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) aprovou o conceito de auditoria integrada que envolve as áreas de auditoria contábil, administrativa e programática. Considerando, desta forma, o VII Congresso da INTOSAI realizado em 1971, como o marco inicial da Auditoria Operacional no mundo.

O GAO apresentou em 1972, a primeira versão das Normas de Auditoria Governamental, documento este que define o campo de atuação da auditoria operacional, a última versão trata de todas as formas de auditoria.

Além do GAO, Barzelay (2002), foram criadas várias organizações que disseminaram trabalhos de auditoria operacional. Dentre eles: os Escritórios dos Inspectores Gerais (Office of Inspectors General) nos Estados Unidos da América (EUA) e a Comissão de Auditoria para a Inglaterra e País de Gales (Audit Commission for England and Wales), no Reino Unido, cuja jurisdição inclui o governo municipal e o Serviço Nacional de Saúde e a Polícia e o National Audit Office (NAO), cuja jurisdição compreende o restante do governo central e uma gama de inspetorias de setores ou órgãos específicos em rápida expansão, como o Escritório de Normas de Educação (Office of Standards in Education). Complementa o autor que as organizações são responsáveis pela elaboração orçamentária, auditoria, avaliação e reforma administrativa.

Outro ponto importante para a consolidação da Auditoria de Desempenho, destaca Araújo (2008) foi a criação da Comissão Wilson, uma Comissão independente criada com o intuito de examinar as funções e relações institucionais do Escritório do Auditor-Geral do Canadá em 1973.

Araújo (2008), acrescenta que em 1977 o IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas realizado no Peru recomendava que os organismos de controle deveriam estender os trabalhos de auditoria aos aspectos de auditoria operacional, condizente com a eficiência, economicidade e efetividade além dos trabalhos já existentes de auditoria contábil.

No Reino Unido, em 1982 por meio da Lei de Finanças do Governo Municipal salientou a necessidade de inclusão de auditorias operacionais nas unidades municipais. Este conceito de auditoria operacional está incluído no conceito de *value for money*, traduzido como “auditoria do valor por dinheiro” que busca averiguar se o serviço público recebido pelo cidadãos corresponde ao dinheiro arrecadado por meio de impostos.

A INTOSAI em seu XII Congresso realizado em Sydney – Austrália reconheceu a necessidade do desenvolvimento da auditoria operacional com vistas a o aperfeiçoamento da gestão do setor público.

No Brasil, segundo Oliveira, a auditoria operacional começou aparecer como perspectiva de aplicação, a partir de 1986 com a edição do Decreto 93.874. O Art. 10, parágrafo segundo, estabelecia que além de examinar os atos da gestão, a fim de certificar a exatidão e a regularidade das contas, a Auditoria deveria verificar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos. Para Araújo (2008), este marco inicial dá-se, de forma embrionária, em 1982 com a instauração da Portaria 199 pelo TCU instituindo a auditoria programática com características semelhantes às da Auditoria de Gestão.

Em 1985, de acordo com Araújo (2008), o Tribunal de Contas da Bahia implantou o seu Manual de Auditoria incluindo aspectos da auditoria operacional, de acordo com o modelo canadense de auditoria. Em 1989 a Secretaria do Tesouro Nacional, instaurou a Instrução Normativa STN nº10 incluindo a auditoria operacional como um dos tipos de auditoria.

Ainda, segundo Araújo (2008), em 1994, o Tribunal de Contas da União por meio da resolução nº17 estabelece como uma das finalidades da auditoria avaliar os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais reforçando a ideia da adoção da Auditoria de Desempenho.

Segundo Power (1997) a *New Public Management* (NPM) tem contribuído para a disseminação da auditoria do Estado, devido à sua ênfase no uso de auditoria como um mecanismo de controle. Auditoria do Estado, especialmente auditoria de eficiência, também desempenha um papel na legitimação de mudanças nos controles governamentais, de acordo com NPM, por exemplo, promovendo a ideia de que os governos devem ser mais responsáveis em termos de resultados.

De acordo com Gendron, Cooper e Townley (2007), na década de 1980 houve um crescimento das práticas de auditoria de desempenho nos setores público e privado. Contabilistas foram envolvidos na construção de uma rede de pessoas e recursos para fortificar a ideia do valor da aferição do desempenho. Ao mesmo tempo, os órgãos legislativos em vários países estão cada vez mais interessados nas ideias conhecidas da NPM.

Behn (2014) afirma que a nova gestão pública ainda tenta solucionar o problema do desempenho e busca procurar a “melhor prática” dos dias atuais ao invés de buscar “melhor caminho”.

Após meados de 1990, um interesse geral na gestão por resultados moveu os contabilistas para dar credibilidade às medidas de desempenho, e exigiu a construção de uma reivindicação legítima que os auditores necessitam de expertise para verificar medidas de poluição, estado de saúde, satisfação do com os serviços do governo, e assim por diante.

De acordo com Reis (2004), a avaliação de desempenho governamental é efetuada por meio de indicadores específicos de acordo com a atribuição específica tais como social, econômica, urbana, dentre outras e dificilmente serão aplicados na área pública os mesmos indicadores financeiros utilizados pelas empresas, embora seja possível a utilização de alguns indicadores de ordem financeira para avaliação instituições financeiras encarregadas da administração de receitas, dependendo do objetivo que se queira alcançar.

Segundo Reis (2004) os subsistemas da contabilidade pública estão direcionados à avaliação dos aspectos formais das operações do serviço público, poucas vezes sendo utilizado para avaliação de desempenho, entretanto avaliações de eficiência e eficácia administrativas podem ser efetuados com base nas informações geradas pelos subsistemas contábeis.

A Controladoria-Geral da União por meio da Instrução Normativa nº 01 (2001) define, dentro da Administração Pública brasileira, a Auditoria de Acompanhamento da Gestão como aquela realizada ao longo dos processos de gestão, objetivando acompanhar os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional. Para Cruz (1997), a Auditoria de Gestão no setor público tem como principal meta identificar desvios e apontar as atividades ou setores que não estão no padrão almejado pela unidade.

Manaf (2010), em sua tese sobre o impacto da auditoria de desempenho na Nova Zelândia, discorreu que houve, na década 1980, uma grande reforma do setor público, que transformou princípios em práticas do setor público.

Segundo descrevem Breitbarth, Mitchell e Lawson (2010), os principais motores para melhorar os níveis de serviço prestados à comunidade por organizações do setor público são a demanda do cidadão, os objetivos das autoridades locais e a regulamentação de *frameworks*. Isto é acompanhado pela uma necessidade de uma avaliação regular dos níveis de serviço existentes e das expectativas dos usuários. Aferição de desempenho é uma filosofia de aprendizagem contínua de gestão onde o *feedback* é usado por uma organização para fazer ajustes no curso pela busca de sua visão de desempenho a longo prazo.

Albuquerque (2006), Grateron (1999), Manaf (2010) ressaltam a relevância dos conceitos de eficácia, eficiência e economia (três Es) na auditoria de desempenho .

Grateron (1999), complementa que por meio da auditoria da gestão pública é possível avaliar a adequação dos programas, atestar a existência de controle efetivo sobre as receitas e despesas assim como avaliar se são aproveitadas todas as oportunidades para serem eficientes, eficazes e econômicas, com o objetivo de oferecer maior qualidade no serviço prestado e nos produtos fabricados, de modo a satisfazer as necessidades dos cidadãos, como donos dos recursos administrados e beneficiários dos produtos e serviços da administração pública.

A avaliação de desempenho no setor público deve estar pautada nos conceitos de eficiência, eficácia e economicidade a fim de que os serviços prestados sejam relevantes e atendam os interesses dos cidadãos. De acordo com o Manual do Sistema de Controle Interno dos órgãos do Poder Executivo Federal (IN SFC n.º 01/2007), pode-se definir a auditoria como:

A auditoria é 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. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

A respeito destes aspectos relacionados à Auditoria de Desempenho Governamental, a (INTOSAI) define em seu Código de Ética e Normas de Auditoria:

[...] A auditoria de desempenho preocupa-se com a auditoria de economia, eficiência e eficácia, e compreende:

- a. auditoria da economia das atividades administrativas, de acordo com princípios e práticas administrativas sólidos e com políticas de gerenciamento;
- b. auditoria da eficiência na utilização dos recursos humanos, financeiros e de qualquer outro tipo, juntamente com o exame dos sistemas de informação, dos indicadores de desempenho, e dos procedimentos seguidos pelas entidades fiscalizadas para corrigir as deficiências encontradas;
- c. auditoria da eficácia do desempenho em relação ao alcance dos objetivos da entidade fiscalizada, bem como auditoria do real impacto as atividades em relação ao impacto pretendido.

Utilizando o conceito de Di Pietro (2006, p.74), sobre o princípio da eficiência, denota-se incluídas as características de eficácia e economicidade na conduta do administrador público. Segundo a autora, o princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: o modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível e o modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação de serviços.

Para Grateron (1999), os critérios fundamentais para a avaliação da performance da administração pública são a eficiência, eficácia e economia definidos pelo autor conforme abaixo:

Com base na literatura apresentada conclui-se sobre a importância da inserção dos conceitos de eficiência, eficácia e economia na administração pública e da adoção da avaliação por meio da auditoria de desempenho.

A Auditoria de Gestão é o exame operacional da organização com vistas a avaliar a gestão com base em critérios de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade. Esses critérios já citados podem levar a otimização dos recursos institucionais. Para complementar os estudos da Auditoria de Gestão mostra-se necessário um maior detalhamento destes conceitos.

Sobre a eficiência, Matias-Pereira (2012) e Gomes (2014) relacionam ao esforço para otimização do emprego de recursos em comparação com os resultados obtidos classificando como eficiente a organização que otimiza a relação custo/produto. Segundo os autores é necessária uma adequação entre os recursos utilizados e os resultados a alcançar. Esta adequação visa atender aos princípios de natureza ética de redução de custos no setor público fim possibilitar um manejo de recursos de forma competente resultando em maximização de aplicação de recursos e redução de desperdício.

Para Grateron (1999) a eficiência pode-se expressar quanto à relação existente entre os bens e serviços consumidos (entradas ou inputs do processo) e os bens e serviços produzidos (saídas ou outputs do processo). Assim, uma performance eficiente é a maximização dos resultados com recursos determinados ou a obtenção ou prestação de um bem ou serviço com o mínimo possível de recursos, mantendo a qualidade e quantidade desejada.

Defende o TCU (2000) que a eficiência trata da medida de relação entre os recursos efetivamente utilizados para o atingimento de uma meta em confronto com padrões estabelecidos. Avalia a utilização dos recursos de que a unidade ou entidade dispõem para realizar um conjunto de ações e operações com vistas a atingir um propósito previamente

estipulado.

Segundo Araújo (2004, p.41), a eficácia “corresponde à consecução dos resultados econômicos e sociais”, considerando uma ação eficaz quando atinge o resultado esperado ao alcance dos resultados.

A eficácia em alguns aspectos pode ser confundida com a eficiência. Segundo Araújo (2004), eficiência e eficácia interagem. Quanto maior for a eficiência maiores possibilidades de alcançar a eficácia, embora não seja unanimidade a aceitação desta ideia.

Matias-Pereira (2012) relaciona à eficácia aos esforços para se ofertar adequadamente os bens e serviços esperados, importando que o resultado de uma ação corresponda aos efeitos esperados.

Desta forma, para Grateron (1999) a eficácia de uma entidade ou gestor público é medida pelo grau de cumprimento dos objetivos e metas fixados nos programas de ação. Esta medida é feita através da comparação entre os resultados realmente obtidos e os resultados esperados ou previstos nos planos ou programas de ação, independentemente da quantidade, qualidade e custo dos recursos envolvidos em atingir estes objetivos, desta forma mostra-se necessária a existência de um planejamento por programas para permitir a avaliação da eficácia com metas e objetivo claramente definidos com descrição das atividades a serem desenvolvidas. Segundo o autor, considera-se como eficácia, qualquer variação ou divergência quanto ao plano pré-estabelecido.

Para Silva e Revorêdo (2005) a economicidade conjuga os princípios da eficiência, eficácia e a efetividade. De acordo com os autores, para que um gestor público seja econômico é necessário que este eficiente, eficaz e efetivo. Araújo (2008) complementa que uma “ação é econômica quando proporciona a aquisição de insumos ao menor preço, sem prejuízo da qualidade”. Segundo a ótica de Grateron (1999) para que seja econômica, uma operação conjuga de forma simultânea os fatores de a) tempo adequado, b) menor custo, c) quantidade adequada, d) qualidade esperada, considerando-se econômica uma ação se são adquiridos recursos adequados (em quantidade e qualidade) ao menor custo possível.

A fiscalização da economicidade inclui avaliação de fatores mais complexos na consecução de resultados, sobre esta dificuldade, Silva e Revorêdo (2005), ressaltam:

[...] implica a identificação, mensuração e reconhecimento de um conjunto particularmente complexo de fatores que não estão devidamente maturados, ainda, no cotidiano dos atos de gestores públicos brasileiros. Sob a dimensão da economicidade a atividade administrativa é analisada a partir da ótica econômica. Busca-se a maximização dos benefícios e a minimização dos gastos associados.

O exame da economicidade abrande dois aspectos: o gerencial de redução de custos e



o de conformidade de aquisição no setor público. De acordo com o TCU (2000) a economicidade poderá abranger a verificação de práticas gerenciais, benchmarking de processos de compra e outros procedimentos afetos à auditoria operacional e a auditoria de conformidade verificará os aspectos de legalidade nos processos licitatórios, fidedignidade de informações documentais e controles internos.

A efetividade relaciona-se de forma próxima com o conceito da eficácia. Enquanto a eficácia busca o atingimento de metas e objetivos pré-estabelecidos, a efetividade relaciona o alcance deste objetivo ao resultado gerado pelo mesmo.

Matias-Pereira (2009) acrescenta ser a efetividade a soma da eficiência e da eficácia. Segundo o autor a efetividade ocorre quando os bens e serviços (produtos) gerados por determinada ação proporcionam o melhor resultado para a sociedade.

Segundo o TCU (2000) a verificação da efetividade de uma ação governamental vai além da aferição de alcance de metas e objetivos (eficácia). Estende-se à averiguação se estes resultados foram gerados pela ação pública ou por outros fatores, estabelecendo relações de causalidade entre as variáveis do programa e os resultados observados.

O indicador de efetividade, complementa Santos (2010), que mesmo realizado pelo alto nível político, “não pode servir a interesses restritos do avaliador, mas aos interesses da sociedade como um todo, que representa a “proprietária” dos recursos aplicados e a principal “beneficiada” pela realização das diversas funções governamentais.” Sendo assim, a efetividade traz uma questão um tanto imaterial gerando uma difícil situação de discutir, pois as necessidades e os resultados objetivados em uma organização podem gerar opiniões

A mensuração de desempenho por meio de indicadores tem se mostrado um instrumento relevante para a gestão das empresas (CASTALDELLI; AQUINO, 2011; GRATERON, 1999; MOREIRA, 2002).

Para a escolha e implementação de indicadores de desempenho que auxiliem a gestão das atividades, mostra-se necessário a posse de resultados históricos e a experiência de gestores no desenvolvimento ou aplicação de métricas, analisando, se necessário, os resultados de outras organizações com as mesmas atividades e o desempenho da organização em períodos anteriores.

A escolha dos indicadores a serem utilizados tem papel fundamental para o resultado dos processos, conforme depreendem Penini e Carmeli (2010), quando afirmam que a qualidade da auditoria tem uma influência positiva sobre os resultados.

De acordo com o Tribunal de Contas da União (2000), embora a expressão indicador de desempenho seja também utilizada no sentido de medição de desempenho, há

diferenciação entre os termos. As medições de desempenho evidenciam aspectos que podem ser mensurados diretamente e quantificados com facilidade, comumente atrelados a aspectos de eficácia das atividades, enquanto os Indicadores de Desempenho são utilizados quando não é possível efetuar tais mensurações de forma direta. São uma alternativa para a medição do desempenho, embora não forneçam uma mensuração direta dos resultados.

Os indicadores de desempenho podem fornecer uma boa visão acerca do resultado que se deseja medir, mas são apenas aproximações do que realmente está ocorrendo, necessitando, sempre, de interpretação no contexto em que estão inseridos.

#### **1.4 A importância do papel do auditor e dos auditados nos processos de Auditoria**

Alguns fatores interferem para que as avaliações de desempenho sejam feitas de forma que reflitam a realidade das informações. Dentre estes existem a capacitação (GENDRON; COOPER; TOWNLEY, 2007) e a disposição interna (MOYNIHAN; PANDEY, 2010) dos auditores. Castadelli e Aquino (2011, p. 22) complementam: “Os gestores são responsáveis por assegurar os melhores níveis de *input, process e output*, além de gerarem informações (*feedback*) para que as variações sejam analisadas e novas ações sejam implementadas”. Entretanto, cabe ressaltar, a importância do papel dos auditados no processo de avaliação de desempenho.

Fajardo (2011), ressalta, em complemento, a importância do papel do auditado nas avaliações de desempenho, o qual pode ser consultado durante as análises, observando-se os limites adequados.

Ressalta, ainda, Fajardo (2011), que estas consultas auxiliam no delineamento dos processos e proporcionam melhor compreensão dos objetivos e riscos envolvidos e ajuda na percepção e desenvolvimento crítico do sistema de controles internos.

Sobre a disposição interna, Moynihan e Pandey (2010), conceituam o uso da informação de desempenho como uma forma de comportamento organizacional. Como outras formas de comportamentos organizacionais, os empregados necessitam ter discricção sobre até que ponto devem se envolver neles, mas são influenciadas pelo contexto social de sistemas formais das organizações em que trabalham. Uso de informações de desempenho é um comportamento que impõe custos sobre o empregado, pois desloca modos tradicionais de tomada de decisão, acrescentando outro critério de decisão. Os dados de desempenho também

devem ser interpretados e discutidos, o que requer atenção cognitiva adicional e possivelmente gerando conflito organizacional. Uso de informações de desempenho oferece benefícios inequívocos para os usuários, mas é esperado que gerem benefícios para a organização.

Behn (2014) afirma que na nova gestão pública os servidores são inteligentes e assumem uma postura mais proativa em relação aos problemas e desafios para a organização por estarem na linha de frente. Destaca, ainda, que estes servidores compreendem os problemas de suas agências e contribuem de forma mais contumaz com ideias, suas ou não, para solucionar os problemas públicos e transformam estas ideias em ações eficazes.

Complementando o papel dos envolvidos nas atividades de Auditoria de Gestão destaca-se a importância do auditor, que com a reformulação da auditoria com foco mais direcionado para a melhoria das atividades deixa de ser apenas um agente investigativo e assume importância em atividades de acompanhamento e assessoria na melhoria das atividades.

Segundo Fajardo (2011) o auditor de gestão deverá estar preocupado com as seguintes possibilidades:

- a. prevenção de possíveis falhas inerentes aos processos utilizados;
- b. detecção de possíveis problemas relativos ao tipo de gestão praticada; e
- c. obtenção da base para a correção das causas de possíveis distorções derivadas de ações ou eventos externos ao processo.

Corroborando com esta afirmação de alteração do perfil do auditor público, Lima (2008), afirma que os auditores devem assumir papel de cooperação com os auditados ambicionando melhorias de processos e de desenho de ações governamentais.

## 2 METODOLOGIA

A seção de metodologia é apresentada em três subseções dispostas de acordo com a seguinte distribuição: a primeira subseção apresenta a classificação da pesquisa; a segunda subseção a apresenta a forma como foi efetuada a coleta de dados e qual amostra utilizada; e a terceira subseção demonstra como foi efetuado o tratamento dos dados e o método de análise da contribuição da auditoria de avaliação para a gestão pública da Marinha do Brasil.

### 2.1 Classificação da pesquisa

Em que pesem as diversas tipologias quanto à classificação das pesquisas, este trabalho utiliza as mais comumente utilizadas na área da contabilidade. Raupp e Beuren (2006), as agrupam em três categorias: classificação quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto a abordagem do problema.

Em relação aos objetivos, a presente pesquisa caracteriza-se como descritiva pois intenciona investigar quais os procedimentos utilizados pela Marinha do Brasil nos processos de Auditoria de Gestão pois busca descrever de que forma são implementados. Segundo Gil (1999), as pesquisas descritivas têm como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Procedimentos referem-se à maneira que será utilizada para a coleta de dados, desta forma, quanto aos procedimentos classifica-se como pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa classifica-se como bibliográfica pois efetua um levantamento da literatura disponível sobre o assunto. De acordo com Marconi e Lakatos (2003), “o estudo da literatura pertinente pode ajudar a planificação do trabalho, evitar publicações e certos erros, e representa uma fonte indispensável de informações, podendo até orientar as indagações”. Caracteriza-se, ainda, como pesquisa documental, para levantamento e análise das informações sobre a Auditoria de Gestão com base nos Relatórios de Auditoria de Gestão emitidos pelo órgão responsável pelo controle interno na MB – CCIMAR, corroborando com a definição de Lakatos e Marconi (2001), que afirma que a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias.

Quanto à abordagem do problema esta pesquisa classifica-se como quanti-qualitativa, por abordar os dois enfoques de abordagens. Na pesquisa qualitativa, segundo Raupp e Beuren (2006) concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa abordar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

## **2.2 Coleta de dados e amostra**

A fim de propiciar a pesquisa nos Relatórios de Auditoria de Gestão emitidos pela MB, optou-se por investigar diretamente no órgão responsável pelos processos de auditoria e emissão dos relatórios – Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR). Para a coleta de dados foi solicitado acesso formal aos relatórios e outros documentos que servem de complemento a este estudo.

Além da pesquisa bibliográfica sobre o tema Auditoria de Gestão no setor público, as fontes de informação se basearam em duas principais frentes.

A primeira fonte de coleta de dados, foi a pesquisa documental realizada nos Relatórios de Auditoria de Gestão emitidos pelo CCIMAR referentes ao exercício financeiro de 2013, totalizando 15 UJ de onde pôde-se extrair quais os procedimentos e critérios são utilizados pela MB em seus processos de Auditoria de Gestão. Após esta fase foram analisados os Relatórios de Auditoria de Gestão das mesmas UJ em períodos anteriores, tendo totalizadas apenas 03 UJ que sofreram outras auditorias do mesmo tipo. Justifica-se este quantitativo em virtude de não serem as mesmas UJ auditadas todos os anos, pois o CCIMAR obedece a distribuição feita pelo TCU para a seleção das UJ a terem suas contas auditadas por Auditoria de Gestão.

A segunda fonte foi a coleta de dados, realizada por pesquisa nos Relatórios de Gestão emitidos anualmente pelas UJ disponíveis no sítio do Tribunal de Contas da União na internet.

Somados a estes dados, colhidos na forma documental, foram acrescentados dados colhidos na forma de observação não participante, fruto do esclarecimento de pequenas dúvidas surgidas durante o exame dos documentos. Esta parte da pesquisa foi facilitada, em grande parte, pelo fato da autora ser Oficial da Marinha do Brasil, propiciando o acesso aos normativos e à organização.

### 2.3 Tratamento dos dados: proposta de um referencial de análise

Para interpretar qualitativamente o conteúdo geral dos relatórios de auditoria selecionados, recorreu-se às teorias e fundamentações científicas apresentadas no referencial teórico desta pesquisa.

O tratamento dos dados coletados na pesquisa foi conduzido em cinco etapas: a primeira foi a análise dos relatórios de auditoria e identificação dos critérios de avaliação utilizados pela MB para avaliação das UJ. Esta avaliação baseou-se nos últimos relatórios emitidos que referem-se ao exercício de 2013. Esta seleção se justifica pelo objetivo desta pesquisa de avaliar quais os critérios utilizados atualmente pelo órgão de controle interno. Estes critérios de avaliação foram analisados com base nos dados obtidos no referencial teórico sobre a forma de se processar a Auditoria de Gestão ou desempenho. Esta etapa buscou atender o objetivo específico de identificar os procedimentos adotados pela Marinha do Brasil nas atividades de Auditoria de Gestão em suas Unidades Jurisdicionadas.

A segunda etapa baseou-se em selecionar as UJ que tiveram suas contas auditadas em períodos diferentes e enumerar as observações e recomendações do CCIMAR a respeito das contas segundo os critérios identificados na primeira etapa. Cabe ressaltar que nem todos os critérios de avaliação utilizados em 2013 foram observados em períodos anteriores, haja vista a atualização de critérios pelo CCIMAR em virtude de introdução de novos aspectos de julgamento em sua maioria em razão de exigências do órgão de controle externo – TCU.

A terceira etapa buscou atender o objetivo específico de investigar os resultados dos processos de auditorias de desempenho nas unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil, em períodos sucessivos de avaliação e para isto pautou-se em comparar os resultados obtidos pelas UJ nos períodos sucessivos e avaliar se após as recomendações dos processos de auditoria as UJ melhoraram seu desempenho.

Na quarta etapa buscou-se estabelecer um critério de avaliação para qualificar o resultado das UJ após as recomendações advindas dos processos de auditoria. Os critérios foram estabelecidos de acordo com o quadro a seguir:

Quadro 2 – Critérios de avaliação de UJ

Situação observada	Avaliação
UJ permaneceu em sua condição anterior – negativa	Manutenção negativa
UJ permaneceu em sua condição anterior – positiva	Manutenção positiva
UJ atendeu as recomendações dos relatórios anteriores	Melhoria
UJ regrediu em comparação à sua condição positiva anterior	Piora
Critério de avaliação não está presente em todos os relatórios	Ausência de comparabilidade
Critério de avaliação não se aplica à UJ auditada	Não se aplica

Fonte: A autora, 2015.

A quinta e última etapa buscou quantificar a frequência com que os atributos, ou seja, os resultados de avaliação das UJ ocorreram em cada um dos relatórios de auditoria investigados e os percentuais observados em relação ao total por UJ.

Considerando-se resultados positivos para a UJ percentuais superiores a 50% de resultados considerados positivos para a gestão das UJ, quais sejam “Manutenção positiva” e “Melhoria”. Ressalta-se que foram desconsiderados os resultados “Não se aplica” do somatório total de avaliações.

AS UJ avaliadas foram codificadas numericamente (UJ-1, UJ-2 e UJ-3) tendo em vista que o intuito da pesquisa não foi identificar as organizações auditadas, mas investigar a contribuição da Auditoria de Gestão para a melhoria da gestão das UJ.

## 2.4 Delimitação da pesquisa

A pesquisa foi realizada no âmbito administrativo da Marinha do Brasil, com ampla ciência de todos, onde ocorreu livre acesso aos Relatórios de Auditoria. A pesquisa delimitou-se aos Relatórios de Auditoria de Gestão emitidos pelo Centro de Controle Interno da Marinha relativos ao exercício financeiro de 2013 e aos relatórios existentes de períodos anteriores das mesmas UJ auditadas.

A razão da escolha da Marinha do Brasil como organização para este estudo deveu-se, em grande parte, pelo fato da autora ser Oficial da Marinha do Brasil, propiciando acesso mais disponível aos documentos e à organização estudada.

O critério para a escolha das UJ auditadas no referido período pelo CCIMAR foram as UJ indicadas pelo TCU para sofrerem Auditoria de Gestão naquele período

### 3 ANÁLISE DE DADOS

Esta seção é composta por duas subseções, a primeira seção busca fazer a contextualização da pesquisa descrevendo a operacionalização da Auditoria de Gestão no exercício financeiro de 2013 na Marinha do Brasil. A segunda seção demonstra os resultados da investigação dos relatórios de auditoria nas três UJ selecionadas.

#### 3.1 Contextualização da pesquisa

A Marinha do Brasil possui 34 Unidades Jurisdicionadas e no ano de 2013 foram realizadas Auditorias de Avaliação da Gestão em 15 UJ.

O Tribunal de Contas da União divulga por meio de Decisões Normativas as Unidades Jurisdicionadas que deverão ser auditadas anualmente pelos órgãos de Controle Interno. O critério que o CCIMAR tem utilizado para seleção das UJ que serão auditadas visa atender as unidades selecionadas pelo TCU para serem auditadas naquele ano.

Para o exercício de 2013, o TCU divulgou por meio da do Art. 2º da Decisão Normativa nº 132/2013 os critérios para a prestação de contas referente ao exercício de 2013:

Art. 2º Os responsáveis pelas unidades jurisdicionadas de que trata o art. 1º e os respectivos órgãos de controle interno, ministros supervisores ou autoridades equivalentes e instâncias obrigadas a se pronunciarem sobre as contas devem apresentar as peças complementares ao respectivo relatório de gestão, observando os conteúdos fixados nos anexos desta decisão normativa, conforme a seguir:

[...]

III. relatório de Auditoria de Gestão, conforme Anexo IV;

[...] (TCU, 2013, grifo nosso)

As Unidades Jurisdicionadas da Administração Direta da MB selecionadas pelo órgão de controle externo a prestarem contas e consecutivamente sofrerem Auditoria de Gestão foram as seguintes:

- Centro de Análise de Sistemas Navais (CASNAV) consolidando as informações sobre a gestão da Secretaria de Ciência e Tecnologia da Marinha e agregando a gestão do Instituto de Pesquisa da Marinha (IPqM) e do Instituto de Estudos do Mar Almirante Paulo Moreira (IEAPM);



- Diretoria de Hidrografia e Navegação (DHN), consolidando as informações sobre a gestão da Diretoria-Geral de Navegação (DGN);
- Comando do 3º Distrito Naval (Com3ºDN);
- Diretoria de Saúde da Marinha (DSM), consolidando as informações sobre a gestão dos Hospitais Navais de Salvador, Natal, Belém, Recife, Ladário e Brasília e agregando as informações sobre a gestão da Diretoria de Assistência Social da Marinha (DASM), do Serviço de Assistência Social da Marinha (SASM), da Casa do Marinheiro (CMN); agregando a gestão do Centro de Projetos de Navios (CPN);
- Arsenal da Marinha no Rio de Janeiro (AMRJ);
- Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo (CTMSP);
- Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM); e
- Coordenadoria-geral do Programa de Desenvolvimento do Submarino com Propulsão Nuclear (COGESN).

Dentre os aspectos e critérios consagrados pela doutrina para observações na Auditoria de Gestão, o CCIMAR observou os aspectos abaixo por atenderem ao prescrito na doutrina e por cumprir as determinações de auditoria do TCU por meio da Decisão Normativa TCU Nº 132, de 02 de outubro de 2013.

1. Avaliação da conformidade da elaboração de peças contábeis que compõem a prestação de contas anual com a legislação que rege sua execução – Relatório de Gestão<sup>1</sup> e Rol de responsáveis<sup>2</sup>;

2. Avaliação dos resultados quantitativos da gestão, enfocando a execução orçamentária (comparação entre o crédito recebido e o crédito utilizado para execução dos programas temáticos sob responsabilidade da UJ no PPA) e a execução financeira

<sup>1</sup> Relatório de gestão - documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado para permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas durante um exercício financeiro – (TCU, 2013)

<sup>2</sup> Rol de responsáveis - relação que apresenta os responsáveis pela gestão da UJ e seus substitutos que desempenharem, durante o período a que se referirem as contas, as seguintes naturezas de responsabilidade, se houver: dirigente máximo da unidade jurisdicionada; membro de diretoria ou ocupante de cargo de direção no nível de hierarquia imediatamente inferior e sucessivo ao do dirigente anterior, com base na estrutura de cargos aprovada para a unidade jurisdicionada; membro de órgão colegiado que, por definição legal, regimental ou estatutária, seja responsável por ato de gestão que possa causar impacto na economicidade, eficiência e eficácia da gestão da unidade. (TCU, 2013)

(comparação entre os empenhos emitidos e os empenhos liquidados no exercício), objetivando identificar o desempenho da gestão;

3. Avaliação dos resultados qualitativos da gestão pública investigando o grau de institucionalização e o patamar de desenvolvimento do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA) em especial do Programa Netuno, do Planejamento Estratégico Organizacional e da Análise e Melhoria de Processos (AMP).

4. Avaliação do desempenho das UJ por meio dos Indicadores de Desempenho constantes do Relatório de Gestão analisados dentre vários aspectos, dentre os quais: capacidade de representação da situação da UJ com possibilidade de avaliação de séries históricas; confiabilidade das fontes dos dados e razoabilidade dos custos de obtenção do indicador em relação aos benefícios para a melhoria da gestão da unidade. A avaliação dos indicadores busca verificar a abordagem das quatro dimensões básicas do desempenho (eficiência, eficácia, efetividade e economicidade) e o alinhamento desses Indicadores com os macroprocessos, objetivos estratégicos e as metas da organização.

5. Avaliação da gestão de transferências de recursos financeiros para elaboração de convênios, contratos de repasse, termo de parceria/cooperação/compromisso ou outros acordos, ajustes ou instrumentos congêneres

6. Avaliação da gestão de recursos humanos da organização em especial aos aspectos da adequabilidade da força de trabalho às atribuições da UJ, observância da legislação vigente sobre o gerenciamento de pessoal, registros nos sistemas corporativos e controles internos;

7. Avaliação da regularidade na gestão dos processos de compras e contratações. Verificação efetuada nos processos licitatórios e nos processos de dispensa e inexistência de licitações. O CCIMAR seleciona os processos por amostragem utilizando como base os critérios de materialidade, relevância e risco.

8. Avaliação do registro de passivos assumidos sem previsão orçamentária de créditos.

9. Avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ, com relevância para os aspectos de planejamento, recursos humanos envolvidos, salvaguarda e acesso às informações, desenvolvimento e produção de sistemas e procedimentos para a contratação de bens e serviços de TI;

10. Avaliação da gestão sobre as renúncias tributárias;

11. Avaliação do Controle Interno da OM sob a ótica dos cinco componentes enumerados pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), quais sejam: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

12. Avaliação da regularidade da gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário de responsabilidade da UJ e da racionalização do consumo de água, energia elétrica e papel.

Conforme explicitado no referencial teórico a Auditoria de Gestão não possui uma roteirização específica para sua execução, sendo possível uma discricionariedade por parte do auditor de acordo com as atividades da organização auditada, enquanto que a auditoria de conformidade segue padrões mais específicos de procedimentos.

Araújo (2014) ao investigar a evidenciação dos princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha destaca que foram abordados os princípios da Accountability, Equidade, Integridade e Transparência, seja de forma explícita ou por meio de expressões que os identificam.

Nos itens observados pelo CCIMAR nos Relatórios de Auditoria de Gestão, verifica-se a inclusão de aspectos relacionados à avaliação do desempenho da gestão e aspectos relacionados à avaliação da conformidade dos fatos, agrupados de acordo com estes enquadramentos conforme quadro a seguir:

Quadro 3 – Critérios de auditoria utilizados pelo CCIMAR por determinação do TCU

Enquadramento	Aspecto
Desempenho	Avaliação dos resultados quantitativos da gestão, enfocando a execução orçamentária (comparação entre o crédito recebido e o crédito utilizado para execução dos programas temáticos sob responsabilidade da UJ no PPA) e a execução financeira (comparação entre os empenhos emitidos e os empenhos liquidados no exercício), objetivando identificar o desempenho da gestão
Desempenho	Avaliação dos resultados qualitativos da gestão pública investigando o grau de institucionalização e o patamar de desenvolvimento do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA) em especial do Programa Netuno, do Planejamento Estratégico Organizacional e da Análise e Melhoria de Processos (AMP).
Desempenho	Avaliação do desempenho das UJ por meio dos Indicadores de Desempenho constantes do Relatório de Gestão analisados dentre vários aspectos, dentre os quais: capacidade de representação da situação da UJ com possibilidade de avaliação de séries históricas; confiabilidade das fontes dos dados e razoabilidade dos custos de obtenção do indicador em relação aos benefícios para a melhoria da gestão da unidade.
Desempenho	Avaliação do Controle Interno da OM sob a ótica dos cinco componentes enumerados pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), quais sejam: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.
Conformidade	Avaliação da conformidade da elaboração de peças contábeis que compõem a prestação de contas anual com a legislação que rege sua execução – Relatório de Gestão e Rol de responsáveis
Conformidade	Avaliação da gestão de transferências de recursos financeiros para elaboração de convênios, contratos de repasse, termo de parceria/cooperação/compromisso ou outros acordos, ajustes ou instrumentos congêneres
Conformidade	Avaliação da gestão de recursos humanos da organização em especial aos aspectos da adequabilidade da força de trabalho às atribuições da UJ, observância da legislação vigente sobre o gerenciamento de pessoal, registros nos sistemas corporativos e controles internos
Conformidade	Avaliação da regularidade na gestão dos processos de compras e contratações. Verificação efetuada nos processos licitatórios e nos processos de dispensa e inexigibilidade de licitações. O CCIMAR seleciona os processos por amostragem utilizando como base os critérios de materialidade, relevância e risco.
Conformidade	Avaliação do registro de passivos assumidos sem prévia sem previsão orçamentária de créditos.
Conformidade	Avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ, com relevância para os aspectos de planejamento, recursos humanos envolvidos, salvaguarda e acesso às informações, desenvolvimento e produção de sistemas e procedimentos para a contratação de bens e serviços de TI;
Conformidade	Avaliação da gestão sobre as renúncias tributárias;
Conformidade	Avaliação da regularidade da gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário de responsabilidade da UJ e da racionalização do consumo de água, energia elétrica e papel.

Fonte: A autora, 2015.

A fim de avaliar se após a inserção de auditorias de gestão houve melhorias na gestão das UJ será feita uma comparação entre as observações destacadas nos últimos relatórios emitidos com os relatórios anteriormente emitidos.

Em virtude de ocorrer uma seleção das UJ auditadas de acordo com a indicação prévia do TCU, conforme citado anteriormente, ocorreram poucas repetições de UJ desde o período de 2009. Desta forma dentre as UJ auditadas no exercício de 2013, somente três têm relatórios de Auditoria de Gestão em períodos anteriores.

Nesta pesquisa, a fim de resguardar as informações das UJ, passamos a identificá-las por UJ-1, UJ-2 e UJ-3.

Foram disponibilizados para consulta em relação à UJ-1 os relatórios de auditoria relativos aos exercícios de 2009 e 2013. Para a UJ-2 foram disponibilizados os relatórios dos exercícios de 2010 e 2013 e para a UJ-3 foram disponibilizados os relatórios relativos aos exercícios de 2010, 2011, 2012 e 2013 (UJ selecionada anualmente pelo TCU em virtude do volume de recursos financeiros executados por exercício).

As observações serão analisadas em relação aos critérios de auditoria utilizados no relatório de 2013. A análise de dados se baseará na avaliação da UJ em comparação com os outros relatórios, onde serão destacados se houve Manutenção negativa, Manutenção positiva Melhoria ou Piora em relação ao relatório anterior, impossibilidade de efetuar a comparação, ou se o critério não se aplica à UJ auditada.

Cabe ressaltar que o CCIMAR vem aprimorando seus Relatórios de Auditoria de Gestão e os mesmos anualmente não tem o mesmo formato de apresentação e observações, fato este que será destacado pontualmente em cada análise.

### **3.2 Análises de dados dos relatórios de auditoria das UJ selecionadas**

Nesta subseção estão dispostos os resultados da investigação dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão elaborados pelo órgão de controle interno da MB em 2013. Naquele ano, foram produzidos 15 relatórios de Auditoria de Gestão que analisaram a gestão das Unidades Jurisdicionadas (UJ) selecionadas, previamente, pelo TCU.

Das UJ selecionadas foram selecionadas as três que passaram por processos de auditoria em anos anteriores, assim codificadas por UJ-1, UJ-2 e UJ-3 e o resultado individual de seus resultados estão dispostos a seguir.

#### **3.2.1 Resultados da avaliação dos Relatórios de Auditoria de Gestão da UJ-1**

a) Avaliação da conformidade da elaboração de peças contábeis que compõem a prestação de contas anual com a legislação que rege sua execução – Relatório de Gestão e Rol de responsáveis.

No relatório de Auditoria de Gestão relativo ao exercício de 2009, a avaliação da conformidade das peças contábeis pautou-se no confronto dos documentos com a legislação que rege a execução dos mesmos e não foram observadas discrepâncias em relação aos formatos e conteúdos exigidos pelas normas vigentes.

No relatório da auditoria referente ao exercício de 2013 também não foram apresentadas discrepâncias, ocorrendo desta forma uma manutenção positiva da situação anterior.

b) Avaliação dos resultados quantitativos da gestão, enfocando a execução orçamentária (comparação entre o crédito recebido e o crédito utilizado para execução dos programas temáticos sob responsabilidade da UJ no PPA) e a execução financeira (comparação entre os empenhos emitidos e os empenhos liquidados no exercício), objetivando identificar o desempenho da gestão

O relatório de auditoria referente ao exercício financeiro de 2009 denota que houve execução (empenhos) integral dos créditos recebidos, porém nem todo o crédito empenhado foi liquidado (cerca de 11%).

No exercício de 2013 o relatório apontou que 100% dos créditos recebidos pela UJ-1 foram executados (empenhados) no exercício, não restando créditos disponíveis ao final do exercício.

Do montante de créditos executados, destaca-se que 13,56% não foram liquidados, ou seja, não houve conclusão do serviço/entrega do material, com consequente inclusão em Restos a Pagar Não-Processados. Nos dois relatórios não houveram recomendações a respeito da execução dos recursos financeiros em virtude de ter sido alcançado 100% de utilização dos créditos disponíveis.

Ainda na análise dos resultados quantitativos da gestão no exercício de 2013, foram vistoriados pelos auditores os aspectos formais da Gestoria de Execução Financeira da UJ-1 e destacadas observações a respeito da correta utilização de processo licitatório, não incidência de multas, juros e acréscimos moratórios, fiscalização das prestações de contas, aprimoramento dos documentos de controle interno, capacitação de servidores, fiscalização dos Registros de Gestão, correto preenchimento de documentos e pagamento de despesas relativas a exercícios anteriores. Cabe ressaltar que no exercício de 2009 não houveram comentários sobre a auditoria destes aspectos.

Face a exposto, verifica-se que houve um incremento de critérios a serem observados no Relatórios de Auditoria de Gestão de 2013 em relação ao realizado em 2009.

c) Avaliação dos resultados qualitativos da gestão pública investigando o grau de institucionalização e o patamar de desenvolvimento do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA) em especial do Programa Netuno, do Planejamento Estratégico Organizacional e da Análise e Melhoria de Processos (AMP).

No Relatório de Auditoria de Gestão referente ao exercício de 2009 foi verificado que a UJ-1 apresentava resultados muito incipientes em relação à implantação do Programa Netuno (Programa de Excelência de Gestão na Marinha) estendendo-se ao desconhecimento da própria missão e os objetivos estratégicos da UJ.

Houve recomendações sobre a necessidade de melhor disseminar a própria missão e os objetivos estratégicos da UJ, de maneira a permear toda a Organização, buscando-se o envolvimento de todos na busca da consecução das metas organizacionais e da excelência da gestão.

Ao comparar as ações implementadas pela UJ para sanar estas discrepâncias e atender às recomendações do relatório anterior, visualiza-se um avanço nas atividades estratégicas da UJ, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Quadro 4 – Avaliação dos aspectos qualitativos da UJ-1

Observações no exercício de 2009	Situação observada no relatório de 2013
Inexistência de formalização de pessoal designado para as atividades relacionadas ao Programa Netuno	O Programa Netuno é acompanhado por uma Assessoria responsável por assessorar o Diretor para o cumprimento dos objetivos estratégicos, e no desenvolvimento de atividades de Ciência, Tecnologia e Inovação, aplicáveis aos processos relacionados com a atividade-fim da Organização Militar (OM).
Baixo grau de implantação do Programa Netuno	A UJ efetuou a atualização do seu o Plano de Melhoria da Gestão (PMGs) baseado no instrumento de avaliação de 1000 pontos, tendo sido obtidos 815 pontos.
Lacuna de conhecimento e comprometimento do pessoal com o assunto	Desde o início de 2013, a UJ divulga seu propósito, no campo “Nossa Nova Missão” de seus Planos do Dia
Necessidade de melhor disseminar a própria missão e os objetivos estratégicos da UJ	Desde o início de 2013, a UJ divulga seu propósito, no campo “Nossa Nova Missão” de seus Planos do Dia. Nas reuniões do Conselho de Gestão, constam informações sobre o acompanhamento dos objetivos estratégicos, por meio de seus indicadores.

Fonte: A autora, 2015.

Em que pesem as melhorias verificadas no relatório de 2013 em relação ao relatório de 2009, cabe ressaltar que foram feitas outras recomendações concernentes aos aspectos qualitativos da UJ, dentre os quais a necessidade de retomada das ações relativas ao Programa

Netuno, no âmbito da UJ, necessidade de aprimoramentos no Planejamento Estratégico Organizacional (PEO) e necessidade de formalização da aprovação e divulgação do PEO da UJ.

A comparação entre as observações nos relatórios UJ-1 em 2013 com as observações citadas em 2009 indica que houve uma melhoria em relação à situação anterior.

d) Avaliação do desempenho das UJ por meio dos Indicadores de Desempenho constantes do Relatório de Gestão analisados dentre vários aspectos, dentre os quais: capacidade de representação da situação da UJ com possibilidade de avaliação de séries históricas; confiabilidade das fontes dos dados e razoabilidade dos custos de obtenção do indicador em relação aos benefícios para a melhoria da gestão da unidade.

No exercício financeiro de 2009 observou-se que, em geral, os indicadores de desempenho utilizados são satisfatórios, porém, foi recomendada a necessidade de melhorias quanto aos requisitos de representatividade e seletividade. Foi destacada, também, a inexistência de alinhamento dos indicadores citados no Relatório de Gestão (RG) com as metas estratégicas previstas no Planejamento Estratégico (PE).

No relatório referente ao exercício financeiro de 2013 verifica-se que a UJ buscou suprir a necessidade de melhorias quanto à representatividade. Na avaliação dos Indicadores de Desempenho, em uma escala de 1 a 5 (1- totalmente inválida e 5 - totalmente válida) avaliou-se em 4 como nota média para a “capacidade de representar, com a maior proximidade possível, a situação que a UJ pretende medir e de refletir os resultados das intervenções efetuadas na gestão”

Quanto ao requisito de seletividade, permanece a recomendação sobre a necessidade de melhorias, visualizada nas observações sobre a necessidade de ampliar o número de indicadores a fim de atingir de forma mais abrangente as atividades essenciais da UJ-1. Visualiza-se estas recomendações em expressões como “os indicadores relacionados no RG necessitam ser suplementados e aprimorados, a fim de atender à demanda de acompanhamento de todos os aspectos relevantes para a gestão da UJ”.

Permanece a recomendação sobre a necessidade de alinhamento dos indicadores do RG com os indicadores previstos no Planejamento Estratégico Organizacional.

Ressalta-se que os indicadores de desempenho apresentados pela UJ-1 em 2013 foram modificados quase que em sua totalidade em relação aos indicadores apresentados no ano de 2009, restando apenas um Indicador utilizado nos dois exercícios financeiros, indicador este referente à aferição de satisfação de clientes.



Em que pesem algumas discrepâncias de 2009 ainda permanecerem, as observações constantes nos relatórios indicam que houve uma melhoria na situação da UJ em 2013.

e) Avaliação da gestão de transferências de recursos financeiros para elaboração de convênios, contratos de repasse, termo de parceria/cooperação/compromisso ou outros acordos, ajustes ou instrumentos congêneres

Não houve discrepâncias observadas no Relatório de Auditoria de Gestão relativo ao ano de 2009 e no ano de 2013 não há registros de transferências concedidas mediante convênio, acordo, ajuste, termo de parceria ou outros instrumentos congêneres.

f) Avaliação da gestão de recursos humanos da organização em especial aos aspectos da adequabilidade da força de trabalho às atribuições da UJ, observância da legislação vigente sobre o gerenciamento de pessoal, registros nos sistemas corporativos e controles internos.

A avaliação da gestão de recursos humanos no Relatório de Auditoria de Gestão relativo ao exercício de 2009 limitou-se à abordagem da capacitação de pessoal, com verificação dos programas de capacitação adotados pela UJ e não houve ressalvas e recomendações quando às atividades de capacitação da UJ. Foram efetuados destaques positivos quanto aos programas onde estão previstos os cursos, adestramentos e estágios a serem realizados pelo pessoal ao longo do ano.

No relatório relativo ao exercício de 2013 houve um incremento dos critérios a serem observados na verificação da gestão de recursos humanos, incluíram-se avaliações relacionadas à relação entre o efetivo de militares e servidores civis e a tabela de lotação; adequabilidade das instalações ao bom exercício das tarefas de seu pessoal; qualidade dos Controles Internos relacionados à gestão de pessoal; existência, divulgação e controle de programas de adestramento e capacitação de pessoal; cumprimento das obrigações estabelecidas na Lei nº 8.730/1993, que trata dos procedimentos relacionados à entrega e ao tratamento das Declarações de Bens e Rendias; obediência às Normas em vigor acerca da contratação de serviços terceirizados; utilização de Indicadores gerenciais sobre Recursos Humanos; e validação das informações constante dos itens relativos à Gestão de Pessoas, terceirização de mão de obra e custos relacionados no Relatório de Gestão.

Foram recomendadas melhorias quanto à formalidade dos documentos internos relativos às funções dos servidores.

Quanto aos aspectos de capacitação de pessoal, as observações constantes do relatório de 2009 e 2013 indicam que houve uma manutenção positiva da situação da UJ-1

Quanto aos demais aspectos avaliados em 2013, em decorrência da diferença entre os critérios de avaliação adotados nos relatórios de 2009 e 2013 tornou-se prejudicada a comparabilidade entre a situação anterior e atual da UJ.

g) Avaliação da regularidade na gestão dos processos de compras e contratações. Verificação efetuada nos processos licitatórios e nos processos de dispensa e inexigibilidade de licitações. O CCIMAR seleciona os processos por amostragem utilizando como base os critérios de materialidade, relevância e risco.

No relatório referente ao ano de 2009 o CCIMAR atentou para os aspectos formais dos processos, verificando por amostragem os processos licitatórios e de afastamento licitatório. Como recomendação citou-se a necessidade de constar nos processos a motivação para a aquisição do bem/serviço destacando a definição do responsável pelas informações, os aspectos que levaram a Administração a executar o serviço ou adquirir o bem e os eventuais prejuízos advindos do não atendimento.

No relatório referente a 2013 a auditoria foi mais ampla e abrangeu além do exame da conformidade da gestão das licitações, afastamentos e acordos decorrentes, a avaliação da Utilização dos critérios de sustentabilidade ambiental e a qualidade dos Controles Internos Administrativos relacionados à atividade de compras e contratações.

Nesta avaliação foram expostas diversas recomendações decorrentes de falhas na conformidade e composição dos processos não tendo sido configurada má gestão por parte dos gestores. Foi destacado no relatório que com a presença dos principais gestores responsáveis realizou-se uma reunião para apresentação dos achados da Auditoria e exposição das principais falhas com o comprometimento de correção e adequabilidade por parte dos responsáveis.

Em relação à sustentabilidade ambiental não foram encontradas irregularidades e não houve recomendações.

Na análise do controle interno foram efetuadas recomendações referentes a melhoria de algumas rotinas de controle, divulgação de processos licitatórios na internet e delegação de competência para a execução de algumas atividades de execução e controle.

Em relação à recomendação apontada no relatório relativo ao exercício de 2009, foi sanada a necessidade de descrição da motivação conforme descrição dos processos licitatórios constantes no relatório relativo a 2013.

As observações constantes nos relatórios de 2009 e 2013 indicam que houve uma melhoria na situação da UJ.

h) Avaliação do registro de passivos assumidos sem prévia sem previsão orçamentária de créditos

Não houve recomendações por motivo de não haver registros de passivos por insuficiência de créditos.

i) Avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ, com relevância para os aspectos de planejamento, recursos humanos envolvidos, salvaguarda e acesso às informações, desenvolvimento e produção de sistemas e procedimentos para a contratação de bens e serviços de TI

Na auditoria relativa ao exercício de 2009 não foram contempladas análises quanto a avaliação da gestão de tecnologia da Informação da UJ.

A auditoria relativa ao exercício de 2013 contempla uma avaliação objetiva sobre a gestão de Tecnologia da Informação da UJ e resultou na afirmativa de que a UJ-1 cumpre, adequadamente, as normas estabelecidas pela Marinha nos aspectos da formalidade dos procedimentos. Entretanto algumas recomendações foram salientadas quanto às ações de controle interno das informações digitais, referindo-se a necessidade de atualização de documentos normativos, controle de entrada e saída de dispositivos de armazenamento de informações, acumulação indevida de funções de execução e controle de atividades relacionadas à segurança de informações digitais, e ainda, recomendações quanto ao estabelecimento de políticas relacionadas à Tecnologia de Informação no Planejamento Estratégico da UJ.

Em decorrência da diferença entre os critérios de avaliação adotados nos relatórios de 2009 e 2013 tornou-se prejudicada a comparabilidade entre a situação anterior e atual da UJ.

j) Avaliação da gestão sobre as renúncias tributárias

Não se aplica.

l) Avaliação do Controle Interno da OM sob a ótica dos cinco componentes enumerados pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), quais sejam: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

Não há registros de avaliação do Controle Interno da UJ no exercício de 2009.

Na avaliação referente ao exercício de 2013 foram salientados aspectos diversos sobre aprimoramento do controle interno e em especial foi observado que os assuntos relacionados à Integridade Moral e Valores Éticos são disseminados pela UJ, por meio de notas do Plano do Dia e exposições em quadro de avisos; destacou-se também a existência de prêmio organizacional a fim de contemplar os servidores civis / militares que se destacam em suas funções. Destacou-se, ainda, de forma positiva a existência de uma sistemática para análise de riscos em todos os projetos em desenvolvimento.

Recomendou-se para os aspectos não satisfatórios que os macroprocessos da UJ sejam mapeados; a necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos de controle que envolvem o gerenciamento de riscos e a divulgação por meio da Internet/Intranet dos serviços prestados pela mesma.

Em decorrência da diferença entre os critérios de avaliação adotados nos relatórios de 2009 e 2013 tornou-se prejudicada a comparabilidade entre a situação anterior e atual da UJ.

m) Avaliação da regularidade da gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário de responsabilidade da UJ e da racionalização do consumo de água, energia elétrica e papel.

Não há registros de avaliação destes itens da gestão da UJ no Relatório de Auditoria relativo ao exercício de 2009.

No exercício de 2013, quanto ao patrimônio mobiliário, foi recomendada a correção de lançamentos formais nos processos de prestações de contas e controle de responsáveis.

Quanto ao controle de viaturas foi destacado positivamente: o correto controle e registro de custos de manutenção; existência de sistema de controle de ocorrência de infrações; e o controle informatizado de emprego das viaturas, manutenção preventiva e corretiva e o consumo de combustíveis. Como recomendações citou-se a necessidade de

solução para notificação de infração pendente na UJ e atualização de documento interno sobre a rotina utilização de viaturas

Foi destacado, ainda de maneira positiva, que a UJ tem uma correta política de controle de resíduos recicláveis e faz regularmente campanhas e conscientização para o uso racional de papel energia elétrica e água.

Em decorrência da diferença entre os critérios de avaliação adotados nos relatórios de 2009 e 2013 tornou-se prejudicada a comparabilidade entre a situação anterior e atual da UJ.

A fim de possibilitar uma melhor avaliação da contribuição das recomendações da Auditoria de Gestão para a melhoria da gestão na UJ-1 os dados foram compilados no quadro abaixo e demonstrados por meio de gráfico representativo da situação da UJ em 2013 em relação às auditorias anteriores. Ressalta-se que foi incluído o termo “Ausência de comparabilidade” nos casos em que ocorreu dificuldade de avaliação em virtude de não ter sido utilizado o mesmo critério de avaliação nos diferentes processos de auditoria.

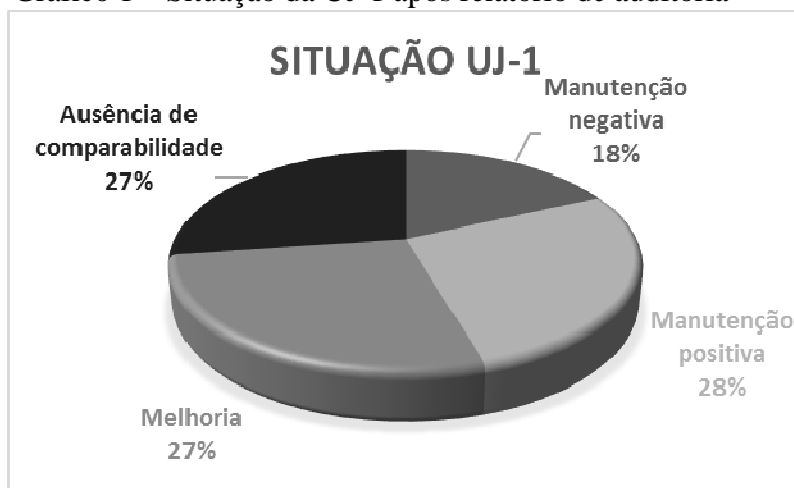
Quadro 5 - Quadro demonstrativo de melhorias da gestão – UJ-1

Resultado	Critério de avaliação
Melhoria Melhoria	Avaliação dos resultados qualitativos da gestão pública <ul style="list-style-type: none"> <li>• Institucionalização do Programa Netuno</li> <li>• Formalização do PEO</li> </ul>
Melhoria	Avaliação da regularidade na gestão dos processos de compras e contratações
Manutenção positiva	Avaliação da gestão de recursos humanos - Programa de Capacitação de pessoal da UJ
Manutenção positiva	Avaliação da conformidade da elaboração de peças contábeis
Manutenção positiva	Avaliação dos resultados quantitativos da gestão
Manutenção negativa Manutenção negativa	Avaliação do desempenho das UJ por meio dos Indicadores de Desempenho <ul style="list-style-type: none"> <li>• Alinhamento dos indicadores adotados com os objetivos estratégicos</li> <li>• Necessidade de aprimoramento dos Indicadores de Desempenho</li> </ul>
Não se aplica	Avaliação da gestão de transferências de recursos financeiros para elaboração de convênios
Não se aplica	Avaliação do registro de passivos assumidos sem previsão orçamentária de créditos
Não se aplica	Avaliação da gestão sobre as renúncias tributárias
Ausência de comparabilidade	Avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ
Ausência de comparabilidade	Avaliação do Controle Interno da OM
Ausência de comparabilidade	Avaliação da regularidade da gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário

Fonte: A autora, 2015.

No Gráfico 1 pode-se observar o percentual de cada situação observada após as recomendações de auditoria.

Gráfico 1 – Situação da UJ-1 após relatório de auditoria



Fonte: A autora, 2015

### 3.2.2 Resultados da avaliação dos Relatórios de Auditoria de Gestão da UJ-2

a) Avaliação da conformidade da elaboração de peças contábeis que compõem a prestação de contas anual com a legislação que rege sua execução – Relatório de Gestão e Rol de responsáveis.

No Relatório de Auditoria de Gestão referente ao exercício de 2010, 2011 e 2012 a avaliação da conformidade das peças contábeis pautou-se no confronto dos documentos com a legislação que rege a execução dos mesmos e não foram observadas discrepâncias em relação aos formatos e conteúdos exigidos pelas normas vigente.

No último relatório de Auditoria de Gestão, relativo ao exercício de 2013, não foram apresentadas discrepâncias na apresentação das peças contábeis, ocorrendo desta forma uma permanência positiva da situação anterior.

b) Avaliação dos resultados quantitativos da gestão, enfocando a execução orçamentária (comparação entre o crédito recebido e o crédito utilizado para execução dos programas temáticos sob responsabilidade da UJ no PPA) e a execução financeira (comparação entre os empenhos emitidos e os empenhos liquidados no exercício), objetivando identificar o desempenho da gestão

Os relatórios de auditoria apontam que nos exercícios de 2010, 2011, 2012 e 2013 a UJ-2 executou (empenhou) 100% dos créditos recebidos.

Do montante de créditos executados, destaca-se que respectivamente nem todo o crédito empenhado foi liquidado, ou seja, não houve conclusão do serviço/entrega do material, com conseqüente inclusão em Restos a Pagar Não-Processados, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 1 – Percentual de empenhos liquidados

	2010	2011	2012	2013
<b>% EMPENHADO / RECEBIDO</b>	100%	100%	100%	100%
<b>% LIQUIDADO / EMPENHADO</b>	83,07%	84,89%	81,27%	65,01%

Fonte: A autora, 2015

A comparação entre os exercícios financeiros demonstra que no exercício de 2013 houve um crescimento do volume de empenhos cujo serviço / entrega de material não foi concluído dentro do exercício. Entretanto os relatórios apontam que não houve, no exercício de 2013, recomendação negativa a respeito da execução dos recursos, citando, ainda, que na análise pontual dos empenhos em questão não foi constatada qualquer impropriedade ou irregularidade que comprometa a Gestão da UJ, estando os mesmos de acordo com as regras impostas pela Norma vigente.

c) Avaliação dos resultados qualitativos da gestão pública investigando o grau de institucionalização e o patamar de desenvolvimento do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA) em especial do Programa Netuno, do Planejamento Estratégico Organizacional e da Análise e Melhoria de Processos (AMP).

No Relatório de Auditoria de Gestão referente ao exercício de 2010 foi citada a ausência de ações referentes à institucionalização do Programa Netuno, Planejamento Estratégico a Análise de Melhorias de Processos. Constam no relatório recomendações sobre ausência de formalização do Plano Estratégico Organizacional (PEO); ausência de planejamento/instrução para implantação do Programa Netuno e ausência de documento normativo interno com vistas a atribuir responsabilidades e orientar sobre os procedimentos afetos ao acompanhamento e à elaboração do Relatório de Gestão da UJ.

Depreende-se dos relatórios que após as constatações apontadas e o acompanhamento ao longo das sucessivas auditorias houve uma melhoria nas evidências elencadas, conforme segue:

### 1) Avaliação do Planejamento Estratégico Organizacional (PEO)

Quadro 6 - Avaliação do Planejamento Estratégico Organizacional (PEO) – UJ-2

Exercício financeiro	Situação observada no relatório	Recomendações do CCIMAR
2010	Apesar de existir uma minuta de Plano Estratégico para a UJ, o mesmo não se encontra formalizado	Recomendado que a UJ envie esforços para a tempestiva formalização do Plano Estratégico Organizacional, visando o aprimoramento da gestão.
2011	Apesar de existir uma minuta de Planejamento Estratégico para a UJ, em fase final de prontificação, a mesma não se encontra formalmente aprovada	Recomendado que a fim de aprimorar a Gestão da UJ, que sejam envidados esforços para a tempestiva formalização do PEO.
2012	A UG prontificou o PEO para o vigorar no período de 2013 a 2025, no atual exercício, e aguarda aprovação	Recomendado que a fim de aprimorar a Gestão, após aprovação do PEO, sejam envidados esforços para sua ampla divulgação no âmbito da Coordenadoria
2013	A UG possui um PEO em vigor, porém há necessidade de aprimoramento e divulgação do Planejamento Estratégico Organizacional	Recomendado que, na próxima revisão do PEO, a UJ promova a inclusão dos aspectos citados e proceda a sua divulgação.

Fonte: A autora, 2015.

Em relação às recomendações sobre a formalização do PEO depreende-se da observação do quadro anterior que ocorreu uma melhoria em relação à situação anterior.

### 2) Institucionalização do Programa Netuno

O acompanhamento das ações e recomendações para a implantação das atividades do Programa Netuno na UJ-2 são descritas no Quadro 7.



Quadro 7 - Institucionalização do Programa Netuno – UJ-2

Exercício Financeiro	Situação observada no relatório	Recomendações do CCIMAR
2010	Ausência de formalização de um planejamento e de instruções quanto aos procedimentos e ações necessárias para a implantação do Programa Netuno no âmbito da UJ-2.	Foi sugerido que a UJ analisasse a viabilidade de se elaborar um plano específico de implantação do Programa Netuno, ou envidasse esforços junto à OM imediatamente superior para que sejam incorporadas no Programa daquela Diretoria procedimentos abrangendo, também, as atividades desenvolvidas na UJ-2.
2011	Ausência de formalização de um planejamento e de instruções quanto aos procedimentos e ações necessárias para a implantação do Programa Netuno no âmbito da UJ-2.	Foi sugerido que a UJ analise a viabilidade de se elaborar um plano específico de implantação do Programa Netuno, ou envide esforços junto à OM superior para que sejam incorporadas no Programa daquela Diretoria procedimentos abrangendo, também, as atividades desenvolvidas pela UJ-2.
2012	Persiste a ausência de formalização de um planejamento e de instruções quanto aos procedimentos e ações necessárias para a implantação do Programa Netuno no âmbito da UJ-2. Ressalta-se que publicada uma Ordem de Serviço, designando o Elemento Organizacional de Controle Interno.	Foi recomendado que a UJ viabilize a implantação do Programa Netuno, ou envide esforços junto à OM superior para que sejam incorporadas no Programa daquela Diretoria procedimentos abrangendo, também, as atividades desenvolvidas pela UJ-2.
2013	A UJ utiliza como modelo de gerenciamento o <i>Project Management BodyofKnowledge</i> (PMBoK).	Foi recomendado à UJ que, em complemento ao <i>Project Management BodyofKnowledge</i> (PMBoK), seja implementado, também, o Programa Netuno, a fim de que as atividades relacionadas à gestão da COGESN, não abrangidas pelo PMBoK, sejam acompanhadas.

Fonte: A autora, 2015.

Em relação às atividades de implantação do Programa Netuno, observa-se que apesar das recomendações da auditoria não houve melhoria em relação à discrepância observada. Ressalta-se que em que pese não haver previsão normativa que estabeleça a obrigatoriedade de implementação do Programa Netuno pela UJ-2, uma vez que a UJ encontra-se dentro da estrutura organizacional de outra OM, é importante que o mesmo seja institucionalizado, a bem do aprimoramento da Gestão e em face da relevância das atividades desenvolvidas pela UJ-2. Ocorrendo desta forma uma permanência negativa da situação anterior.

3) Ausência de documento normativo interno com vistas a atribuir responsabilidades e orientar sobre os procedimentos afetos ao acompanhamento e à elaboração do Relatório de Gestão da UJ.

O acompanhamento das ações e recomendações para a formalização de responsabilidades e procedimentos na UJ-2 são descritas no Quadro 8.

Quadro 8 - Formalização de responsabilidades e procedimentos na UJ-2

Exercício Financeiro	Situação observada no relatório	Recomendações do CCIMAR
2010	Carência de orientação normativa quanto aos procedimentos internos para a coleta dos subsídios/informações necessários à elaboração do Relatório de Gestão da UJ e, também, um normativo atribuindo responsabilidades afins, em especial no que se refere à atuação do Elemento Organizacional de Controle Interno.	Que a UJ envidasse esforços para elaborar o normativo em tela, a fim de fortalecer o Controle Interno e aprimorar o acompanhamento da gestão.
2011	Não constam observações sobre esta situação no relatório.	Não constam observações sobre esta situação no relatório
2012	Foi publicada uma Ordem de Serviço, designando o Elemento Organizacional de Controle Interno.	Não houveram recomendações.
2013	Necessidade de atualização do Regimento Interno da UJ	Foi recomendado à UJ que o Regimento Interno seja atualizado, de modo que a presidência do Conselho de Gestão seja exercida pelo Titular da UJ, conforme preconiza a Norma em vigor.

Fonte: A autora, 2015.

Sobre as observações a respeito da ausência de documento normativo sobre as atividades de controle interno da UJ verifica-se que ocorreu uma melhoria da situação anterior.

d) Avaliação do desempenho das UJ por meio dos Indicadores de Desempenho constantes do Relatório de Gestão analisados dentre vários aspectos, dentre os quais: capacidade de representação da situação da UJ com possibilidade de avaliação de séries históricas; confiabilidade das fontes dos dados e razoabilidade dos custos de obtenção do indicador em relação aos benefícios para a melhoria da gestão da unidade.

No relatório de auditoria referente ao exercício financeiro de 2010 observou-se que os Indicadores de Desempenho utilizados pela UJ-2, apesar de atenderem aos critérios de utilidade e mensurabilidade, ainda precisam ser suplementados/aprimorados, a fim de atender à demanda de acompanhamento de todos os aspectos relevantes para a gestão da UJ.

No exercício de 2010, no Relatório de Gestão a UJ-2 utilizou 02 Indicadores que ao longo dos exercícios financeiros foram sendo acrescidos até alcançar a quantidade de 19 indicadores empregados no exercício de 2013.

As observações basearam-se na análise do alinhamento dos indicadores adotados com os objetivos estratégicos e a necessidade de aprimoramento dos Indicadores de Desempenho.

A evolução do atendimento às recomendações de auditoria e seus resultados são apresentados nas tabelas a seguir:

## 1) Alinhamento dos indicadores adotados com os objetivos estratégicos

Quadro 9 – Acompanhamento do alinhamento dos indicadores com os objetivos estratégicos

Exercício Financeiro	Situação observada no relatório	Recomendações do CCIMAR
2010	Os indicadores mencionados no Relatório de Gestão não foram estabelecidos a partir de uma meta ou objetivo estratégico formalmente estabelecido, uma vez que foram implementados anteriormente à formalização do PEO da UJ.	Foi sugerido que a UJ promovesse a formalização de seu PEO, bem como o alinhamento entre os Indicadores de Desempenho constantes do Relatório de Gestão e os Objetivos Estratégicos constantes de seu PEO
2011	Verificou-se que os Indicadores mencionados no Relatório de Gestão (RG) não foram estabelecidos a partir de uma meta ou Objetivo Estratégico formalmente estabelecido, uma vez que foram implementados anteriormente à minuta do PEO da UJ; e	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recomendou-se que a UJ promova a formalização de seu PEO, bem como o alinhamento entre os Indicadores de Desempenho e os Objetivos Estratégicos; e</li> <li>• Recomendou-se que os Indicadores proporcionem um adequado acompanhamento das principais atividades vinculadas à UJ-2, em especial as que compõem as competências constantes do Regimento Interno</li> </ul>
2012	A UJ-2 implementou mais 25 Indicadores, aprovados e deliberados em Atas do Conselho de Gestão que poderão ser incluídos nas futuras alterações do PEO e no Relatório de Gestão do próximo exercício	Não houveram recomendações sobre este aspecto.
2013	Não constam observações sobre esta situação no relatório.	Não constam observações sobre esta situação no relatório

Fonte: A autora, 2015.

Sobre as recomendações a respeito do alinhamento dos Indicadores de Desempenho adotados com os objetivos estratégicos verifica-se que ocorreu uma melhoria da situação anterior.

## 2) Necessidade de aprimoramento dos Indicadores de Desempenho

Sobre a necessidade de aprimoramento dos Indicadores, a observação dos relatórios de auditoria referentes aos exercícios de 2010 a 2013 apontaram as seguintes recomendações:

Quadro 10 – Aprimoramento de Indicadores de desempenho – UJ-2

Exercício Financeiro	Situação observada no relatório	Recomendações do CCIMAR
2010	Observou-se que a UJ apresentou em seu Relatório de Gestão um rol de Indicadores de Desempenho contendo, apenas, indicadores de eficácia	Recomendou-se que a UJ apresente um rol de indicadores equilibrado, abordando as quatro dimensões do desempenho (eficiência, eficácia, efetividade e economicidade) os indicadores sejam monitorados de forma rotineira e tempestiva
2011	Observou-se que a UJ apresentou em seu Relatório de Gestão um rol de Indicadores de Desempenho contendo, apenas, indicadores de eficácia	Recomendou-se que a UJ apresente um rol de indicadores equilibrado, abordando as quatro dimensões do desempenho (eficiência, eficácia, efetividade e economicidade) os indicadores sejam monitorados de forma rotineira e tempestiva
2012	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os Indicadores estão voltados apenas para medir a eficácia da Gestão;</li> <li>• Os Indicadores, até o exercício de 2012, só foram medidos uma vez e não periodicamente; e</li> <li>• Os Indicadores não estão claramente encadeados com as tarefas e atividades-fim afetas à UJ-2</li> </ul>	Recomendou-se que a UJ eleja um rol de Indicadores abordando as 4 dimensões básicas do desempenho (eficiência, eficácia, economicidade e efetividade), com ênfase para a dimensão da efetividade e que os Indicadores de Desempenho sejam monitorados de forma rotineira
2013	Observou-se que a maioria dos Indicadores utilizados pela UJ atende aos critérios dispostos na legislação. No entanto, alguns Indicadores não apresentam os respectivos detalhamentos dos percentuais relacionados às metas físicas.	Foram sanadas as discrepâncias dos relatórios anteriores e foi recomendado à UJ-2 promover o início da medição dos Indicadores citados e que os resultados apurados sejam apresentados, para ajustes, nas reuniões do Conselho de Gestão.

Fonte: A autora, 2015.

Conforme verificado na tabela anterior sobre as observações a respeito do alinhamento dos Indicadores de Desempenho adotados com os objetivos estratégicos verifica-se que ocorreu uma melhoria da situação anterior.

e) Avaliação da gestão de transferências de recursos financeiros para elaboração de convênios, contratos de repasse, termo de parceria/cooperação/compromisso ou outros acordos, ajustes ou instrumentos congêneres

Observa-se por meio dos relatórios de auditoria referentes aos exercícios financeiros de 2010 a 2013 que não há registros de transferências concedidas mediante convênio, acordo, ajuste, termo de parceria ou outros instrumentos congêneres.

f) Avaliação da gestão de recursos humanos da organização em especial aos aspectos da adequabilidade da força de trabalho às atribuições da UJ, observância da legislação vigente sobre o gerenciamento de pessoal, registros nos sistemas corporativos e controles internos.

A avaliação da gestão de recursos humanos no Relatório de Auditoria de Gestão relativo ao exercício de 2010 abrangeu a análise dos seguintes aspectos: adequação do efetivo de pessoal com a quantidade de servidores constantes na Tabela de Lotação da UJ e programas de capacitação de pessoal.

### 1) Adequação do efetivo de pessoal com a quantidade de servidores constantes na Tabela de Lotação (TL) da UJ

Sobre a adequação do efetivo de pessoal com a quantidade de servidores constantes na Tabela de Lotação da UJ, as análises dos relatórios de auditoria apontaram as seguintes observações:

Quadro 11 - Adequação do efetivo de pessoal com a Tabela de Lotação

Exercício Financeiro	Situação observada no relatório	Recomendações do CCIMAR
2010	A UG-2 não possui Tabela de Lotação (TL), não sendo possível avaliar, adequadamente, se o quadro de pessoal existente é suficiente para que a UJ possa desempenhar as tarefas previstas em sua missão institucional de forma eficiente.	Recomendou-se que a UJ efetuasse um levantamento da necessidade de pessoal e que seja formulada uma tabela de lotação
2011	A UG-2 não possui Tabela de Lotação (TL), não sendo possível avaliar, adequadamente, se o quadro de pessoal existente é suficiente para que a UJ possa desempenhar as tarefas previstas em sua missão institucional de forma eficiente.	Recomendou-se que seja efetuado um levantamento da necessidade de pessoal e que seja formulada uma Tabela de Lotação
2012	A UJ não possui Tabela de Lotação (TL) aprovada por não ser uma Organização Militar e sim um elemento organizacional de outra OM.	Devido à peculiaridade da UJ, não foi possível avaliar, adequadamente, se o quadro de pessoal existente é suficiente para que possa desempenhar as tarefas previstas em sua missão institucional de forma eficiente
2013	Por não ser uma Organização Militar, sendo apenas um elemento organizacional pertencente à estrutura de outra OM, a UJ não possui Tabela de Lotação (TL) aprovada	Não constam observações sobre esta situação no relatório

Fonte: A autora, 2015.

Conforme verificado na tabela anterior conclui-se que ocorreu uma manutenção da situação anterior da UJ, embora os dois primeiros relatórios apontem a observação como discrepância, permanência da situação é justificada nos relatórios de 2012 e 2013.

### 2) Programa de capacitação de pessoal da UJ

Sobre o programa de capacitação de pessoal da UJ, as análises dos relatórios de auditoria apontaram as seguintes observações:

Quadro 12 – Acompanhamento da capacitação de pessoal – UJ-2

Exercício Financeiro	Situação observada no relatório	Recomendações do CCIMAR
2010	A UJ proporciona oportunidades de capacitação ao seu pessoal, porém, foi constatada a inexistência de um setor responsável por centralizar e controlar todas as necessidades demandadas pelos diversos setores da UJ-2, bem como a inexistência de um programa de adestramento.	Recomendou-se a criação de um setor de adestramento e a elaboração de programas de adestramento e de capacitação de pessoal.
2011	A UJ proporcionou oportunidades de capacitação ao seu pessoal e elaborou um cronograma de eventos, incluindo subsídios para a alocação de vagas no Programa Geral	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório
2012	Não constam observações sobre esta situação no relatório	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório
2013	Constatou-se a participação de diversos servidores em cursos, palestras, simpósios, conclaves e congressos realizados em Órgãos da Marinha e Extra Marinha, evidenciando, dessa forma, que a UJ adota procedimentos para a capacitação e a qualificação do seu pessoal.	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório

Fonte: A autora, 2015.

Nos relatórios relativos aos exercícios de 2012 e 2013 houve um incremento dos critérios a serem observados na verificação da gestão de recursos humanos, incluíram-se avaliações relacionadas à relação entre o efetivo de militares e servidores civis e a tabela de lotação; adequabilidade das instalações ao bom exercício das tarefas de seu pessoal; qualidade dos Controles Internos relacionados à gestão de pessoal; existência, divulgação e controle de programas de adestramento e capacitação de pessoal; cumprimento das obrigações estabelecidas na Lei nº 8.730/1993, que trata dos procedimentos relacionados à entrega e ao tratamento das Declarações de Bens e Rendas; obediência às Normas em vigor acerca da contratação de serviços terceirizados; utilização de Indicadores gerenciais sobre Recursos Humanos; e validação das informações constante dos itens relativos à Gestão de Pessoas, terceirização de mão de obra e custos relacionados no Relatório de Gestão.

Sobre os aspectos supracitados foi citado pelo CCIMAR que no exercício de 2012 a UJ não dispunha de Indicadores Gerenciais sobre Recursos Humanos, e para 2013, desenvolveu Indicadores para avaliar o Absenteísmo, Rotatividade e Capacitação de Servidores. Ocorrendo desta forma uma melhoria no critério observado.

A respeito dos demais aspectos observados não foram constatadas discrepâncias.

g) Avaliação da regularidade na gestão dos processos de compras e contratações. Verificação efetuada nos processos licitatórios e nos processos de dispensa e inexigibilidade

de licitações. O CCIMAR seleciona os processos por amostragem utilizando como base os critérios de materialidade, relevância e risco.

No relatório referente ao ano de 2010 o CCIMAR atentou para os aspectos formais dos processos, verificando por amostragem os processos licitatórios e de afastamento licitatório e não foram observadas impropriedades relevantes nos processos administrativos analisados, que impactassem a gestão da UJ.

No relatório referente a 2011, os relatórios de auditoria continuam abordando os aspectos formais dos processos licitatórios e de afastamento licitatórios e não foram encontradas discrepâncias.

O relatório relativo ao exercício de 2011, abordou ainda a análise do controle interno referente às compras e licitações e foi recomendado à UJ, pelas boas práticas de gestão e a fim de contribuir para a efetividade do Controle Interno, que os assuntos que não são explicitados no Regimento Interno da OM sejam detalhados em Ordem Interna e uma melhor apresentação dos processos de adesão à Atas de Registro de Preços.

O relatório de 2012 além da conformidade dos atos avaliou a utilização de critérios de sustentabilidade ambiental (considerado satisfatório) e avaliação do controle interno e verificou-se que a estrutura da UJ-2 mostrou-se tecnicamente preparada e suficientemente dimensionada para responder às demandas apresentadas.

Em 2013 permanecem as observações positivas sobre a utilização de critérios de sustentabilidade ambiental e avaliação do controle interno. Acrescentou-se neste relatório as avaliações referentes o acompanhamento dos acordos de compensação realizados pela UJ e verificou-se que a situação dos acordos OFFSET firmados pela UJ-2 é satisfatória.

Com base nas constatações e recomendações citadas nos relatórios de auditoria, verifica-se a manutenção positiva da situação anterior em relação à conformidade e regularidade dos atos, sustentabilidade ambiental e avaliação do controle interno e em virtude da inclusão atual do acompanhamento dos acordos de compensação realizados pela UJ não há subsídios para avaliação histórica.

h) Avaliação do registro de passivos assumidos sem previsão orçamentária de créditos

Na análise dos relatórios referentes aos exercícios 2010, 2011, 2012 e 2013 verifica-se que não há recomendações por motivo de não haver registros de passivos por insuficiência de créditos.

i) Avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ, com relevância para os aspectos de planejamento, recursos humanos envolvidos, salvaguarda e acesso às informações, desenvolvimento e produção de sistemas e procedimentos para a contratação de bens e serviços de TI

Na auditoria relativa ao exercício de 2010, 2011, 2012 e 2013 foram contempladas análises quanto a avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ concernentes aos aspectos constantes do Quadro 13 :

Quadro 13 - Avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ-2

Critério de avaliação de auditoria	Exercício financeiro			
	2010	2011	2012	2013
Planejamento Estratégico para a área de TI	A UJ não possui	A UJ não possui	A UJ não possui	A UJ não possui desenvolvimento e produção de sistemas
Perfil dos recursos humanos envolvidos	Não constam avaliações sobre este critério	A COGESN possui pessoal capacitado na área de TI para executar as tarefas	A UJ possui pessoal capacitado e suficiente na área de TI para executar as tarefas	O pessoal existente é devidamente qualificado para o desempenho das funções relacionadas ao setor de TI
Procedimentos para salvaguarda da informação	Não existe controle específico da UJ para registrar a entrada de dispositivos que possam armazenar informações digitais	Não existe controle específico da UJ para registrar a entrada de dispositivos que possam armazenar informações digitais	Não existe controle específico na entrada da UJ para registrar a entrada de dispositivos que possam armazenar informações digitais	A UJ possui Histórico de Rede, Plano de contingência de TI e Plano de Backup e implementa política de controle de acesso à informação.
Capacidade para o desenvolvimento e produção de sistemas	Não constam avaliações sobre este critério	A UJ não desenvolve sistemas.	A UJ não possui desenvolvimento e produção de sistemas	A UJ não desenvolve sistemas.
Procedimentos para a contratação e gestão de bens e serviços de TI	Não constam avaliações sobre este critério	Consta registro de contratação de serviços de TI	A UJ possui uma solução de virtualização para acesso a documentos restritos	Foi constatado que a UJ vem realizando estudos técnicos preliminares visando avaliar a viabilidade para formalização de um contrato

Fonte: A autora, 2015.

As observações apontadas no quadro anterior demonstram que a auditoria relativa ao exercício de 2010 apontou discrepâncias que foram sanadas no decorrer das auditorias



posteriores. Na auditoria relativa ao exercício de 2013 pode-se visualizar que, em relação às auditorias anteriores, houve uma melhoria na gestão da UJ.

j) Avaliação da gestão sobre as renúncias tributárias

Não se aplica.

l) Avaliação do Controle Interno da OM sob a ótica dos cinco componentes enumerados pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), quais sejam: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

A pesquisa nos relatórios financeiros do exercício de 2010 a 2013 apontam que o controle interno na UJ está bem estruturado, porém carece de alguns ajustes. As observações e recomendações sobre o controle interno foram baseadas nos critérios de Ambiente de Controle; Avaliação de Risco; Atividade de Controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento são expostas a seguir:

1) Ambiente de Controle

O acompanhamento do ambiente de controle interno da UJ-2 e as recomendações do órgão de controle interno são descritas a seguir:

Quadro 14 – Acompanhamento do Ambiente de Controle Interno – UJ-2

<b>Exercício Financeiro</b>	<b>Situação observada no relatório</b>	<b>Recomendações do CCIMAR</b>
2010	Observou-se que existe uma estrutura de governança adequada e um ambiente de controle que contribui para a eficácia/eficiência do acompanhamento das atividades da UJ.	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório
2011	Existe uma estrutura de governança adequada e um ambiente de controle que contribui para a eficácia/eficiência do acompanhamento das atividades da UJ.	Recomendado à UJ a necessidade de elaboração de documentos que formalizem alguns procedimentos internos
2012	Os aspectos relacionados às boas práticas de gestão foram focados nas questões ambientais que envolvem os contratos da UJ que estão sendo conduzidos em sintonia com as determinações dos Órgãos Federais.	Recomendado que a UJ que providencie as revisões e atualizações necessárias nos documentos internos
2013	Observou-se que, efetivamente, os conceitos de integridade moral e valores éticos são praticados e difundidos pela UJ e que ocorreram importantes aprimoramentos na Governança do contrato principal, no que diz respeito à estrutura organizacional e às atribuições da UJ.	Não houve recomendações

Fonte: A autora, 2015.

As constatações apontadas nos relatórios apontam para uma manutenção positiva da situação anterior.

## 2) Avaliação de Risco

A situação da UJ-2 em relação à avaliação de risco e as recomendações do órgão de controle interno estão descritas a seguir:

Quadro 15 - Acompanhamento da avaliação de risco da UJ-2

Exercício Financeiro	Situação observada no relatório	Recomendações do CCIMAR
2010	Observou-se que há uma carência de documentos formais que identifiquem e orientem sobre as políticas organizacionais relativas ao gerenciamento de riscos	Foi recomendado que a UJ envidasse esforços para formalizar, o mais breve possível, o amplo gerenciamento de riscos envolvendo as atividades inerentes à UJ.
2011	Há um acompanhamento dos riscos que envolvem os Contratos principais da UJ, porém observou-se uma carência de documentos formais que contenham orientações mais detalhadas e consolidadas sobre as políticas organizacionais relativas ao gerenciamento desses riscos	Recomendado à UJ que detalhe mais os dados informativos e analíticos por ocasião do mapeamento de riscos de gestão
2012	Destaca-se, como fator positivo, a criação de um escritório de projeto que, espelhado no guia “Project Management Body of Knowledge”, também conhecido como PMBOK exerce um trabalho completo envolvendo riscos, e permitindo uma melhor gestão por parte da UJ.	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório
2013	Observado que as Gerências de Empreendimento Modulares avaliam a criticidade dos riscos e estabelecem as respectivas estratégias para mitigação, e, conseqüentemente, levam os resultados ao Conselho de Gestão, para análise e deliberações.	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório

Fonte: A autora, 2015.

As constatações apontadas nos relatórios apontam para uma melhoria em relação à situação anterior.

### 1.3) Atividade de Controle

O acompanhamento em relação à atividade de controle interno na UJ-2 está descrito no Quadro a seguir:

Quadro 16 – Acompanhamento das atividades de controle interno da UJ-2

Exercício Financeiro	Situação observada no relatório	Recomendações do CCIMAR
2010	Observado que, em geral, a UJ possui procedimentos de controle satisfatórios, estando sua estrutura de controle bem suportada por documentos normativos/orientadores. Entretanto, foi verificado que ainda existem alguns aprimoramentos que precisam ser implementados.	Com o propósito de evitar qualquer espécie de fragilidade no controle e na responsabilização, foi recomendado à UJ a formalização de documento(s) que contenha(m) melhor detalhamento para essa sistemática.
2011	Observado que, em geral, a UJ possui procedimentos de controle satisfatórios, estando sua estrutura de controle bem suportada por documentos normativos/orientadores. Porém permanece a carência de formalização de alguns documentos.	Foi recomendado à UJ, com o propósito de evitar qualquer espécie de fragilidade no controle e na responsabilização, a formalização de documento(s) que contenha(m) melhor detalhamento para essa sistemática de controle.
2012	A UJ possui procedimentos de controle satisfatórios, estando sua estrutura de controle suportada por documentos normativos e orientadores. Alguns documentos internos de formalização de procedimentos encontram-se em tramitação para a devida aprovação.	Recomendado que a UJ providenciasse as revisões e atualizações necessárias dos documentos internos.
2013	Divergência nas informações prestadas no Relatório de Gestão.	Foi recomendado à UJ que as informações prestadas sejam consistentes e de qualidade, devendo refletir a sua real situação.

Fonte: A autora, 2015.

As constatações apontadas nos relatórios apontam para uma manutenção positiva da situação anterior.

#### 4) Informação e Comunicação

O acompanhamento das atividades de informação e comunicação desenvolvidas na UJ-2 é demonstrada a seguir:

Quadro 17 – Atividades de informação e comunicação da UJ-2

Exercício Financeiro	Situação observada no relatório	Recomendações do CCIMAR
2010	Existência de um adequado e tempestivo fluxo de informações em todas as direções/níveis da UJ, o que contribui para as atividades de Controle Interno	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório
2011	Utilização de diversos meios de comunicação para manter um fluxo adequado de informações.	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório
2012	Utilização de diversos meios de comunicação e ferramentas de Tecnologia da Informação utilizadas na MB, que contribuem o fluxo de informações, porém observou-se que o conhecimento sobre os planos, ambientes de controle, riscos e suas atividades de controle permanecem em nível de gerência e coordenação.	Utilização de todos os meios de comunicação para divulgar à tripulação as principais políticas, notícias, diretrizes e normativos.
2013	Observou-se que a UJ utiliza diversas ferramentas para manter o fluxo adequado das informações, porém não há divulgação do Planejamento Estratégico Organizacional.	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório

Fonte: A autora, 2015

As constatações apontadas nos relatórios apontam par uma manutenção positiva da situação anterior.

### 5) Monitoramento

O monitoramento e avaliação da qualidade do desempenho dos controles internos, ao longo do tempo, desenvolvido pela UJ-2 está descrito abaixo:

Quadro 18 - Avaliação do monitoramento de atividades pela UJ-2

Exercício Financeiro	Situação observada no relatório	Recomendações do CCIMAR
2010	Rotineira elaboração de relatório mensal de andamento dos contratos e empreendimentos modulares do contrato principal da UJ, que contém importantes informações gerenciais sobre os contratos.	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório
2011	Elaboração e discussão dos Relatórios de Acompanhamento dos Contratos, porém a UJ não vem incluindo, rotineiramente, na pauta de discussão, assuntos relacionados à Gestão, conforme previstos nas Normas, destacando-se os assuntos afetos ao Programa Netuno e ao Controle Interno.	Atuação mais efetiva do Conselho de Gestão no acompanhamento do Desempenho e do Controle Interno na UJ, de maneira a melhorar o monitoramento das atividades relacionadas à sua gestão.
2012	Ressalta-se que a atuação do Conselho de Gestão foi ampliada incluindo assuntos relacionados ao acompanhamento da execução do PEO; acompanhamento dos Indicadores de Gestão e das recomendações dos Órgãos de Controle Interno e Externo, referentes ao Relatório de Gestão da UJ e designação do Elemento de Controle Interno.	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório
2013	Destacam-se, como aspectos positivos, a rotineira elaboração e discussão dos Relatórios de Acompanhamento dos e as reuniões de caráter técnico, que acontecem semanalmente, com a participação de Representantes da UJ e de empresas contratadas para a execução de contratos.	Não constam recomendações sobre esta situação no relatório

Fonte: A autora, 2015.

As constatações apontadas nos relatórios apontam para uma manutenção positiva da situação anterior.

m) Avaliação da regularidade da gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário de responsabilidade da UJ e da racionalização do consumo de água, energia elétrica e papel.

Não constam informações referentes à análise destes itens nos relatórios de auditoria dos exercícios de 2010 a 2012. Ressalta-se que a UJ tem sob sua responsabilidade dois imóveis, incorporados somente a partir do exercício de 2013.

No relatório concernente ao exercício de 2013, foram destacadas as seguintes observações:

#### 1) Patrimônio mobiliário

Foram efetuadas verificações quanto à conformidade dos lançamentos e atuação de responsáveis com recomendações de correção de situações pontuais.

Quanto ao patrimônio imobiliário foi analisada responsabilidade de dois imóveis, ambos administrados pela UJ, a partir de 2013. Foram feitas verificações sob aspectos formais da gestão com recomendação de correção de situações pontuais de registro de valores dos imóveis.

Quanto à racionalização do consumo de água, energia elétrica e papel observa-se uma política de uso racional desses recursos, que podem ser evidenciados por meio de medidas como campanha de conscientização por meio de publicação de notas em Plano do Dia, lembretes de uso racional de energia próximo a interruptores de luz e controle de impressão de folhas.

A fim de possibilitar uma melhor avaliação da contribuição das recomendações da Auditoria de Gestão para a melhoria da gestão na UJ-2, os dados foram compilados no quadro abaixo e demonstrados por meio de gráfico representativo da situação da UJ em 2013 em relação às auditorias anteriores. Ressalta-se que foi incluído o termo “Ausência de comparabilidade” nos casos em que ocorreu dificuldade de avaliação em virtude de não ter sido utilizado o mesmo critério de avaliação nos diferentes processos de auditoria

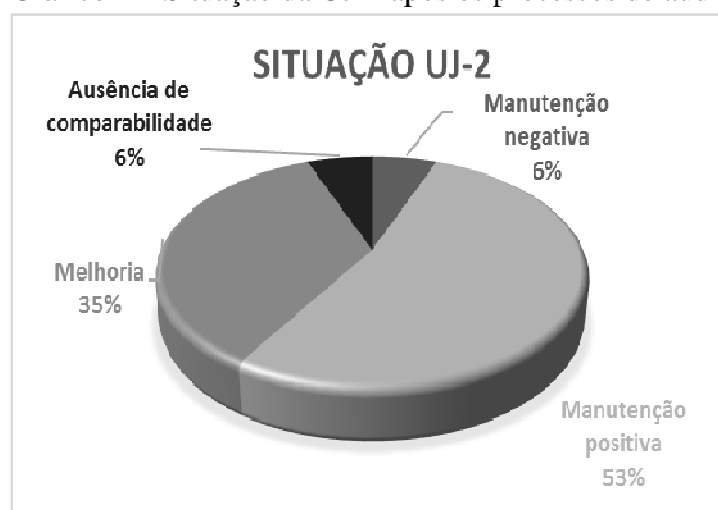
Quadro 19 - Demonstrativo de melhorias da gestão – UG-2

Resultado	Critério de avaliação
Melhoria Melhoria	Avaliação dos resultados qualitativos da gestão pública <ul style="list-style-type: none"> <li>• Formalização do PEO</li> <li>• Documento normativo sobre as atividades de controle interno da UJ</li> </ul>
Melhoria Melhoria	Avaliação do desempenho das UJ por meio dos Indicadores de Desempenho <ul style="list-style-type: none"> <li>• Alinhamento dos indicadores adotados com os objetivos estratégicos</li> <li>• Necessidade de aprimoramento dos Indicadores de Desempenho</li> </ul>
Melhoria	Avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ
Melhoria	Avaliação do Controle Interno da OM - Avaliação de Risco
Manutenção positiva	Avaliação da conformidade da elaboração de peças contábeis
Manutenção positiva	Avaliação dos resultados quantitativos da gestão
Manutenção positiva	Avaliação da regularidade na gestão dos processos de compras e contratações
Manutenção positiva Manutenção positiva Manutenção positiva Manutenção positiva	Avaliação do Controle Interno da OM <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ambiente de Controle</li> <li>• Atividade de Controle</li> <li>• Informação e Comunicação</li> <li>• Monitoramento</li> </ul>
Manutenção negativa	Avaliação dos resultados qualitativos da gestão pública - Institucionalização do Programa Netuno
Não se aplica	Avaliação do registro de passivos assumidos sem previsão orçamentária de créditos
Não se aplica	Avaliação da gestão sobre as renúncias tributárias
Ausência de comparabilidade	Avaliação da regularidade da gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário

Fonte: A autora, 2015

A análise da situação da UJ-2 após as recomendações de auditoria demonstra que na maioria dos critérios avaliados (cerca de 88%) houve uma melhoria / manutenção positiva em relação às observações dos relatórios de auditoria anteriores, conforme exposto no Gráfico 2.

Gráfico 2 – Situação da UJ-2 após os processos de auditoria



Fonte: A autora, 2015.

### 3.2.3 Resultados da avaliação dos Relatórios de Auditoria de Gestão da UJ-3

a) Avaliação da conformidade da elaboração de peças contábeis que compõem a prestação de contas anual com a legislação que rege sua execução – Relatório de Gestão e Rol de responsáveis.

Nos Relatórios de Auditoria de Gestão relativos aos exercícios de 2010 e 2013 constatou-se que a UJ-3 elaborou todas as peças a ela atribuídas contemplando os formatos e conteúdos obrigatórios dispostos nos atos normativos. Observando, desta forma uma permanência positiva da situação anterior.

b) Avaliação dos resultados quantitativos da gestão, enfocando a execução orçamentária (comparação entre o crédito recebido e o crédito utilizado para execução dos programas temáticos sob responsabilidade da UJ no PPA) e a execução financeira (comparação entre os empenhos emitidos e os empenhos liquidados no exercício), objetivando identificar o desempenho da gestão

Nos exercícios de 2010 e 2013 os relatórios de auditoria apontaram que 100% dos créditos recebidos pela UJ-3 foram executados (empenhados) no exercício, não restando créditos disponíveis ao final do exercício.

Do montante de créditos executados, no exercício de 2010 destaca-se que 33,62% não foram liquidados, ou seja, não houve conclusão do serviço/entrega do material, com consequente inclusão em Restos a Pagar Não-Processados. Em 2013 este percentual foi de 36,77%. De acordo com os relatórios citados a UJ atendeu ao programado, tendo em vista que utilizou a totalidade dos créditos disponibilizados. Nos dois relatórios não houveram recomendações a respeito da execução dos recursos financeiros em virtude de ter sido alcançado 100% de utilização dos créditos disponíveis. Observou-se desta forma uma permanência positiva da situação anterior.

Ainda na análise dos resultados quantitativos da gestão no exercício de 2013, foram vistoriados pelos auditores os aspectos formais da Gestoria de Execução Financeira da UJ-3 e destacadas recomendações sobre a necessidade de maior tempestividade na implementação do planejamento de recursos orçamentários e aprimoramento do Programa de Aplicação de Recursos (PAR).

c) Avaliação dos resultados qualitativos da gestão pública investigando o grau de institucionalização e o patamar de desenvolvimento do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA) em especial do Programa Netuno do Planejamento Estratégico Organizacional e da Análise e Melhoria de Processos (AMP).

No Relatório de Auditoria de Gestão referente ao exercício de 2010 verificou-se a necessidade de que seja reforçado, por parte da UJ, o trabalho de implementação e institucionalização do Programa Netuno e do Planejamento Estratégico Operacional, visando a fomentar, em âmbito interno, a mentalidade estratégica voltada para a excelência de gestão.

No relatório referente ao exercício de 2013 consta as seguintes observações: Ausência do Planejamento Estratégico Organizacional (PEO), Inexistência do mapeamento de macroprocessos organizacionais da UJ e Necessidade da elevação do grau de institucionalização do Programa Netuno e foi recomendado que à UJ adotar os seguintes procedimentos: fomentar a capacitação profissional, enquanto não se estabelecer o Conselho de Gestão; incluir assuntos relacionados à melhoria da Gestão no Conselho Econômico, com divulgação à tripulação da UJ, e elaborar nova auto avaliação do PMGes.

Observa-se desta forma que houve uma permanência negativa da situação anterior.

d) Avaliação do desempenho das UJ por meio dos Indicadores de Desempenho constantes do Relatório de Gestão analisados dentre vários aspectos, dentre os quais: capacidade de representação da situação da UJ com possibilidade de avaliação de séries históricas; confiabilidade das fontes dos dados e razoabilidade dos custos de obtenção do indicador em relação aos benefícios para a melhoria da gestão da unidade.

No exercício financeiro de 2009 os Indicadores de Gestão constantes do Relatório de Gestão da UJ foram analisados quanto ao alcance de resultados e, ainda, quanto aos critérios de utilidade e mensurabilidade e observou-se que os resultados alcançados no exercício de 2010, aferidos pelos indicadores, foram considerados adequados, obtendo-se o percentual de 90% de atingimento das medidas de referência estabelecidas pela UJ para o exercício, em geral.

Entretanto, em que pese, a adequação quanto aos critérios de utilidade e mensurabilidade, outros aspectos foram observados no relatório que carecem de melhorias, quais sejam:



- Os indicadores da UJ-3 são voltados, em 50% para o aspecto da eficiência, colocando em segundo plano os relativos à eficácia, em terceiro plano os relativos à efetividade e desconsiderando a economicidade, o que não é desejável;

- Inclusão no RG de Indicadores de desempenho meramente operacionais;
- Falta de alinhamento dos indicadores adotados com os objetivos estratégicos; e
- Indicador de desempenho com resultado abaixo da medida de referência.

Foi recomendado à UJ-3 que avaliasse a pertinência da manutenção de indicadores meramente operacionais nos futuros RG da UJ; a formalização de seu PEO, de forma a tornar possível o alinhamento entre os Indicadores de Desempenho constantes do RG e os Objetivos Estratégicos constantes do PEO e um monitoramento do resultado com uma menor periodicidade, a fim de possibilitar, tempestivamente, medidas corretivas que façam com que as taxas alcançadas sejam reduzidas.

No relatório referente ao exercício de 2013 verificou-se que os Indicadores informados no Relatório de Gestão 2013 atendem aos requisitos estabelecidos na Decisão Normativa TCU nº 132/2013, porém constatou-se a falta de alinhamento dos Indicadores de Desempenho com os objetivos estratégicos. Recomendou-se à UJ elabore Indicadores que atendam aos objetivos estratégicos estabelecidos no Planejamento Estratégico Organizacional.

A comparação das observações e recomendações dos relatórios relativos ao ano de 2010 e 2013 leva ao entendimento de que houve uma melhoria neste critério de avaliação.

e) Avaliação da gestão de transferências de recursos financeiros para elaboração de convênios, contratos de repasse, termo de parceria/cooperação/compromisso ou outros acordos, ajustes ou instrumentos congêneres

Não há registros de transferências concedidas mediante convênio, acordo, ajuste, termo de parceria ou outros instrumentos congêneres no exercício de 2010.

Em relação ao exercício de 2013 verificou-se que as estruturas de pessoal e tecnológica e a suficiência dos Controles Internos Administrativos instituídos pela UJ-3 são satisfatórias e não foram identificadas impropriedades e irregularidades que comprometessem a regularidade da gestão.

f) Avaliação da gestão de recursos humanos da organização em especial aos aspectos da adequabilidade da força de trabalho às atribuições da UJ, observância da legislação vigente sobre o gerenciamento de pessoal, registros nos sistemas corporativos e controles internos.

Quanto a gestão dos recursos humanos, o relatório referente ao exercício de 2010 indicou que a estrutura da UJ-3 mostrou-se tecnicamente preparada para a condução das tarefas. Foi considerada satisfatória a participação dos militares e civis lotados na UJ-3 nos cursos/adestramentos/treinamentos, todos os agentes estão designados por Ordem de Serviço e existe uma boa aderência às diretrizes e normas legais

Entretanto foi destacado que há necessidade de aprimoramento de segregação de funções, formalização de instruções internas e inexistência de indicadores desenvolvidos para utilização como instrumento de apoio à tomada de decisão sobre recursos humanos.

No relatório relativo ao exercício de 2013 houve um incremento dos critérios a serem observados na verificação da gestão de recursos humanos, incluíram-se avaliações relacionadas à adequabilidade das instalações ao bom exercício das tarefas de seu pessoal; qualidade dos Controles Internos relacionados à gestão de pessoal; cumprimento das obrigações estabelecidas na Lei nº 8.730/1993, que trata dos procedimentos relacionados à entrega e ao tratamento das Declarações de Bens e Rendias; obediência às Normas em vigor acerca da contratação de serviços terceirizados; utilização de Indicadores gerenciais sobre Recursos Humanos; e validação das informações constante dos itens relativos à Gestão de Pessoas, terceirização de mão de obra e custos relacionados no Relatório de Gestão.

No relatório relativo ao exercício de 2013 observou-se que, quanto ao pessoal militar, embora o efetivo apresente algumas variações em relação à lotação, o quantitativo atende às necessidades da UJ e quanto aos Servidores Civis, constatou-se que há faltas em todos os cargos, o que tende a se agravar com a previsão de aposentadorias para os próximos anos. Observou-se ainda que há correta observância da legislação, embora há necessidade de atualização de alguns documentos internos e foi recomendado à UJ que providencie a atualização. Verificou-se ainda que não há, na UJ-3, Indicadores de desempenho relacionados à Gestão de Pessoas.

Em relação aos aspectos relacionados ao quantitativo de servidores e capacitação de pessoal, presentes nos relatórios de 2010 e 2013 os relatórios indicam que ocorreu uma manutenção positiva da situação anterior.

Em relação aos demais aspectos incluídos na auditoria do exercício de 2013 que não foram contemplados no relatório de 2010, tornou-se prejudicada a comparabilidade entre os mesmos.

g) Avaliação da regularidade na gestão dos processos de compras e contratações. Verificação efetuada nos processos licitatórios e nos processos de dispensa e inexigibilidade de licitações. O CCIMAR seleciona os processos por amostragem utilizando como base os critérios de materialidade, relevância e risco.

No relatório referente ao ano de 2010, foram analisados os aspectos de Controle Interno, bem como a conformidade dos processos licitatórios da UJ e destacou-se que a estrutura da UJ, para condução dos processos licitatórios, afastamentos e acordos decorrentes, mostrou-se tecnicamente preparada e suficientemente dimensionada, os processos licitatórios são adequadamente conduzidos e formalizados e não foram observadas impropriedades relevantes nos processos administrativos analisados, que impactassem a gestão da UJ.

No relatório referente a 2013 a auditoria foi mais ampla e abrangeu além do exame da conformidade da gestão das licitações, a avaliação da utilização dos critérios de sustentabilidade ambiental e a qualidade dos Controles Internos Administrativos relacionados à atividade de compras e contratações.

Nesta avaliação foram expostas recomendações decorrentes de falhas na conformidade e composição dos processos não tendo sido configurada má gestão por parte dos gestores.

Em relação à sustentabilidade ambiental o relatório conclui que a UJ cumpriu o compromisso assumido com relação aos aspectos sobre gestão ambiental e licitações sustentáveis estabelecidos em seu Relatório de Gestão do exercício de 2013 e não foram encontradas irregularidades.

Na análise do controle interno destacou-se que a UJ possui um ambiente satisfatório, o que contribui, adequadamente, de forma efetiva e positiva para a consecução dos objetivos da UJ-3.

h) Avaliação do registro de passivos assumidos sem prévia sem previsão orçamentária de créditos

Não houve recomendações por motivo de não haver registros de passivos por insuficiência de créditos.

i) Avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ, com relevância para os aspectos de planejamento, recursos humanos envolvidos, salvaguarda e acesso às informações, desenvolvimento e produção de sistemas e procedimentos para a contratação de bens e serviços de TI

Na auditoria relativa ao exercício de 2009 foram contempladas análises quanto a avaliação da gestão de tecnologia da Informação da UJ nos critérios a seguir: relação custo/benefício, qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários, delegação de poderes e definição de responsabilidades, segregação de funções, instruções devidamente formalizadas e aderência às diretrizes e normas legais e foi citado que a UJ observa e cumpre de maneira adequada as normas estabelecidas pela MB no que concerne à gestão de TI.

Na auditoria relativa a 2013 os critérios observados foram outros, conforme segue: Planejamento, Perfil dos recursos humanos envolvidos, Procedimentos para salvaguarda da informação, Capacidade para o desenvolvimento e produção de sistemas e Procedimentos para a contratação e gestão de bens e serviços de TI e foi observado que a UJ não possui Planejamento de TI alinhado com o Planejamento Estratégico da UJ sendo recomendado à UJ elaborar e implantar o seu programa de TI alinhado ao Planejamento Estratégico.

Em razão da diferença entre os aspectos analisados nos relatórios de 2009 e 2013 tornou-se prejudicada a comparabilidade entre os mesmos.

j) Avaliação da gestão sobre as renúncias tributárias

Não se aplica.

l) Avaliação do Controle Interno da OM sob a ótica dos cinco componentes enumerados pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), quais sejam: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

Os critérios relacionados à avaliação do ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento foram observados nos relatórios de auditoria referentes ao exercício de 2010 e 2013. Desta forma permitiu uma comparação das observações conforme constante no quadro a seguir:

Quadro 20 - Avaliação do controle interno – UJ-3

Critério de avaliação de auditoria	Exercício financeiro	
	2010	2013
Ambiente de controle	Observou-se que a avaliação dos aspectos relacionados à Integridade e Valores Éticos, Governança Corporativa, Motivação e Estrutura Organizacional estão adequados e não houveram recomendações do CCIMAR.	Observou-se que a avaliação dos aspectos relacionados à Integridade e Valores Éticos, Governança Corporativa, Motivação e Estrutura Organizacional estão adequados e não houveram recomendações do CCIMAR
Avaliação de risco	Observou-se que a UJ ainda não estabeleceu formalmente seus Objetivos Estratégicos. Tal fato prejudicou a realização da avaliação dos riscos organizacionais. Recomendou-se a que a UJ termine a revisão de seu PEO	A UJ formalizou um Quadro Analítico de Gerenciamento de Riscos, no qual se procurou identificar a existência de procedimentos capazes de monitorar ou mitigar tais riscos, porém as medidas se apresentaram como propostas que ainda não se concretizaram em práticas ostensivas no gerenciamento dos riscos.
Procedimentos de controle	A UJ-3 possui procedimentos de controle em consonância com as Normas Internas da MB e com as Normas de Contabilidade Pública atividades da Assessoria de Auditoria.	Auditoria observou que a UJ possui procedimentos de controle estabelecidos, em consonância com as normas da Administração Pública Federal e as normas de administração da MB
Informação e comunicação	Observou-se que a UJ utiliza diversos meios de comunicação para manter um fluxo adequado de informações. Recomendou-se que a UJ promova um reforço da divulgação da visão estratégica.	Observou-se que a UJ se utiliza de diversos meios de comunicação para manter um fluxo adequado de informações e verificou-se a necessidade de divulgação de informações estratégicas da UJ (missão, visão de futuro e objetivos estratégicos).
Monitoramento	Observou-se que, embora necessite de algum aperfeiçoamento, o Sistema de Controle Interno da UJ encontra-se adequadamente estruturado, contribuindo de forma efetiva para o bom desempenho e conformidade da gestão	Além dessas atividades de monitoramento institucionais na MB (Inspeções Administrativo-Militares e Auditorias do CCIMAR), verificou-se que a UJ-3 se utiliza de assessorias de Controle Interno para cada Superintendência. Recomendou-se a atualização de documentos e a formalização de procedimentos internos.

Fonte: A autora, 2015.

A análise das observações e recomendações indica que houve uma permanência positiva da situação anterior.

m) Avaliação da regularidade da gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário de responsabilidade da UJ e da racionalização do consumo de água, energia elétrica e papel.

No relatório referente ao exercício de 2010 foram avaliados aspectos relativos ao patrimônio imobiliário e em 2013 foram avaliados aspectos relacionados à Avaliação do Patrimônio Mobiliário sob a responsabilidade da UJ, Avaliação da Gestão da Frota de Veículos Próprios e Contratados de Terceiros, Avaliação das Informações quanto à Separação

de Resíduos Recicláveis Descartados e Avaliação sobre os Consumos de Água, Energia Elétrica e Papel.

#### 1) Gestão do Patrimônio Imobiliário

No relatório referente ao exercício de 2010 a avaliação limitou-se aos aspectos formais do controle do patrimônio imobiliário da UJ-3 com recomendações pontuais para correção de registros de lançamentos.

No exercício de 2013, quanto ao patrimônio imobiliário constatou-se que há necessidade de investimentos em recursos humanos para gerir, de forma adequada e tempestiva, as ações necessárias à boa e regular Gestão dos Imóveis de Propriedade da União de Responsabilidade da UJ. Foi recomendado à UJ tomar as devidas providências, a fim de eliminar a discrepância existente entre os registros.

#### 2) Avaliação do Patrimônio Mobiliário sob a responsabilidade da UJ

O relatório relativo ao exercício de 2013 apontam a necessidade de atualização do documento interno que regula os procedimentos atinentes à Gestoria de Material, encontra-se, ainda, em fase de atualização e que os Relatores da Gestoria de Material não estão registrando, no Parecer de Análise de Contas Inicial (PACI), as distorções de saldos que não possam ser compatibilizados. Foi recomendado à UJ instruir os Relatores para que as ocorrências de distorções de saldos nas contas contábeis (compatibilização financeira) sejam registradas no PACI.

#### 3) Avaliação da Gestão da Frota de Veículos Próprios e Contratados de Terceiros

Observou-se no relatório de 2013 que a UJ-3 dispõe de Atividades de Controle informatizadas para acompanhar a programação do emprego das viaturas, a manutenção preventiva e corretiva, e o consumo de combustíveis, assegurando eficiência e economicidade.

#### 4) Avaliação das Informações quanto à Separação de Resíduos Recicláveis

Observou-se que a UJ-3 estabelece por meio de Ordem Interna os procedimentos para Coleta Seletiva de Resíduos Recicláveis (CSRR) e sua doação a Associações e Cooperativas

de Catadores de Materiais Recicláveis. A política adotada pela UJ, referente à gestão dos seus resíduos recicláveis descartados, segue o estabelecido no Decreto nº 5.940/2006 e em Norma Técnica Ambiental – NORTAM, da Diretoria de Portos e Costas (DPC).

### 5) Consumos de Água, Energia Elétrica e Papel

Constatou-se por meio do relatório relativo ao exercício de 2013 que a UJ vem estimulando o uso racional dos recursos, como papel, água e energia elétrica.

Em relação aos aspectos relacionados à gestão do patrimônio imobiliário, presentes nos relatórios de 2010 e 2013, os relatórios indicam que ocorreu uma manutenção negativa da situação anterior. Em relação aos demais aspectos incluídos na auditoria do exercício de 2013 que não foram contemplados no relatório de 2010, tornou-se prejudicada a comparabilidade entre os mesmos.

A fim de possibilitar uma melhor avaliação da contribuição das recomendações da Auditoria de Gestão para a melhoria da gestão na UJ-3 os dados foram compilados no quadro abaixo e demonstrados por meio de gráfico representativo da situação da UJ em 2013 em relação às auditorias anteriores. Ressalta-se que foi incluído o termo “Ausência de comparabilidade” nos casos em que ocorreu dificuldade de avaliação em virtude de não ter sido utilizado o mesmo critério de avaliação nos diferentes processos de auditoria.

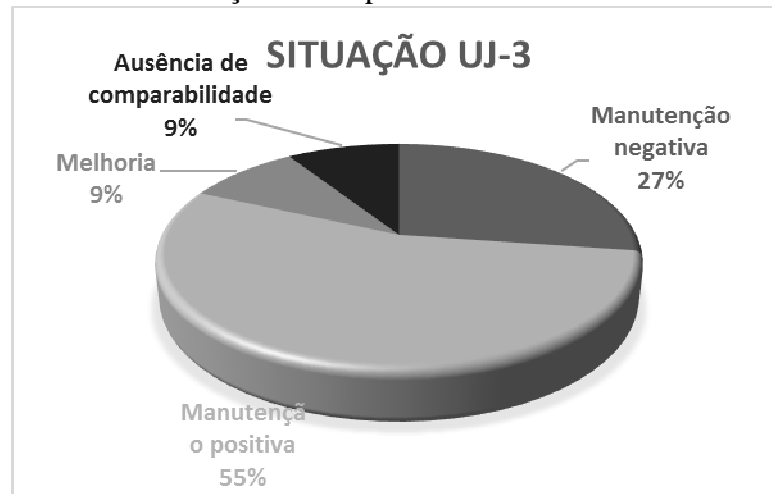
Quadro 21 - Demonstrativo de melhorias da gestão – UG-3

Resultado	Critério de avaliação
Melhoria	Avaliação do desempenho das UJ por meio dos Indicadores de Desempenho - Necessidade de aprimoramento dos Indicadores
Manutenção positiva	Avaliação da conformidade da elaboração de peças contábeis
Manutenção positiva	Avaliação dos resultados quantitativos da gestão
Manutenção positiva	Avaliação da gestão de recursos humanos
Manutenção positiva	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adequação do efetivo de pessoal com a TL</li> <li>• Programa de Capacitação de pessoal da UJ</li> </ul>
Manutenção positiva	Avaliação da regularidade na gestão dos processos de compras e contratações
Manutenção positiva	Avaliação do Controle Interno da OM
Manutenção negativa	Avaliação dos resultados qualitativos da gestão pública
Manutenção negativa	Avaliação do desempenho das UJ por meio dos Indicadores de Desempenho - Alinhamento com os objetivos estratégicos
Manutenção negativa	Avaliação da regularidade da gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário
Não se aplica	Avaliação da gestão de transferências de recursos financeiros para elaboração de convênios
Não se aplica	Avaliação do registro de passivos assumidos sem previsão orçamentária de créditos
Não se aplica	Avaliação da gestão sobre as renúncias tributárias
Ausência de comparabilidade	Avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ

Fonte: A autora, 2015.

No Gráfico 3 pode-se observar o percentual de cada situação observada após as recomendações de auditoria.

Gráfico 3 – Situação UJ-3 após relatório de auditoria



Fonte: A autora, 2015.

Os resultados evidenciados nas três UJ demonstram que houve uma melhoria na gestão após a observação das recomendações advindas dos processos de Auditoria de Gestão. Na UJ-1, a soma dos percentuais referentes à Melhoria / Manutenção Positiva totalizou 55%, na UJ-2 totalizou 88% e na UJ-3 totalizou 64%.

As melhorias observadas nas UJ após o atendimento às recomendações de auditoria estão descritas no quadro a seguir:



Quadro 22 - Melhorias observadas após as recomendações de auditoria

Critério de avaliação	UJ
<b>CRITÉRIO: Avaliação dos resultados qualitativos da gestão pública</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ativação de uma assessoria para auxiliar nas atividades de cumprimento de objetivos estratégicos e no desenvolvimento de atividades de Ciência, Tecnologia e Inovação, aplicáveis aos processos relacionados com a atividade-fim da Organização Militar (OM);</li> <li>• Atualização do Plano de Melhoria da Gestão (PMGes) baseado no instrumento de avaliação de 1000 pontos, tendo sido obtidos 815 pontos;</li> <li>• Incremento das Atividades de Comunicação com divulgação de seu propósito e missão para toda a organização; e</li> <li>• Acompanhamento dos objetivos estratégicos, por meio de seus indicadores.</li> </ul>	UJ-1
Aprimoramento dos Indicadores de desempenho utilizados atendendo ao disposto nas normas	UJ-3
<b>CRITÉRIO: Avaliação da regularidade na gestão dos processos de compras e contratações</b>	
Inclusão da motivação da aquisição de material / prestação de serviço nos processos licitatórios, incrementando melhorando a transparência das contratações.	UJ-1
<b>CRITÉRIO: Avaliação dos resultados qualitativos da gestão pública</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• UG prontificou o Plano Estratégico Operacional para o vigorar no período de 2013 a 2025, no atual exercício, e aguarda aprovação designando o Elemento Organizacional de Controle Interno</li> </ul>	UJ-2
<b>CRITÉRIO: Avaliação do desempenho das UJ por meio dos Indicadores de Desempenho</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• A UJ-2 implementou mais 25 Indicadores de Desempenho, aprovados e deliberados em Atas do Conselho de Gestão.</li> </ul>	UJ-2
<b>CRITÉRIO: Avaliação da gestão de Tecnologia da Informação da UJ</b>	
A UJ possui Histórico de Rede, Plano de contingência de TI e Plano de Backup e implementa política de controle de acesso à informação.	UJ-2
<b>CRITÉRIO: Avaliação do Controle Interno da OM - Avaliação de Risco</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Destaca-se, como fator positivo, a criação no de um escritório de projeto que, espelhado no guia “Project Management Body of Knowledge”, também conhecido como PMBOK exerce um trabalho completo envolvendo riscos, e permitindo uma melhor gestão por parte da UJ.</li> <li>• Observado que as Gerências de Empreendimento Modulares avaliam a criticidade dos riscos e estabelecem as respectivas estratégias para mitigação, e, conseqüentemente, levam os resultados ao Conselho de Gestão, para análise e deliberações.</li> </ul>	UJ-2

Fonte: A autora, 2015.

Salienta-se que na UJ-1, em que houve o menor percentual de melhorias / manutenção positiva, o intervalo temporal entre os relatórios é de 04 anos e na UJ-2 cujas auditorias têm intervalo de 01 ano com sequencia anual este percentual foi de 88%. Esta diferença de percentuais em processos de auditoria com intervalos de tempo diferentes corroboram com o referencial teórico sobre a importância das atividades de monitoramento no controle interno possibilitando que sejam identificadas deficiências ou oportunidades para fortalecer o controle para revisões eventuais e correção de procedimentos (Dias, 2010).

Os processos de auditoria e suas recomendações, por si só não configuram que a gestão das unidades auditadas será impactada. Para que ocorra uma contribuição efetiva ressalta-se a importância do papel dos auditados no atendimento destas recomendações e no entendimento da necessidade de conscientização com respeito ao controle interno.

O ambiente de controle na Marinha do Brasil, influenciado pela cultura de cumprimento de normas e manutenção da disciplina, pressiona e exige o atendimento das

recomendações de auditoria o que é uma grande vantagem na Administração Pública, confirmando a afirmações de Dias (2010) quando destaca a importância da alta administração na efetividade das atividades de controle, tornando válido o trabalho dos auditores em suas avaliações e recomendações.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou responder como vêm sendo realizadas as Auditorias de Gestão pela Marinha do Brasil por meio do órgão de Controle Interno - CCIMAR e quais os impactos das recomendações provenientes dos processos de auditoria para a melhoria da gestão das unidades.

Serviram de lastro para este estudo duas das características mais representativas das auditorias de gestão realizadas pelo CCIMAR: a adoção de critérios que avaliam a conformidade e a adoção de critérios que avaliem o desempenho das unidades jurisdicionadas.

Ao examinar tais critérios de avaliação, esta pesquisa objetivou verificar se as auditorias de gestão vêm cumprindo o seu papel de contribuir para a melhoria dos processos das unidades auditadas e não somente apontar as falhas com caráter punitivo de avaliação, através de recomendações voltadas para o aprimoramento da gestão pública.

O objetivo geral desta pesquisa foi analisar a contribuição da Auditoria de Gestão para a melhoria dos processos gerenciais das Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil. A fim de alcançar este objetivo foram propostos três objetivos específicos: identificar os procedimentos adotados pela Marinha do Brasil nas atividades de Auditoria de Gestão em suas Unidades Jurisdicionadas; identificar as recomendações do Controle Interno advindas dos processos de Auditorias de Gestão; e investigar os resultados da aplicação dos processos de auditorias de gestão nas Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil, em períodos subsequentes de avaliação.

Como conclusão do primeiro objetivo identificou-se que a Marinha do Brasil realiza Auditoria de Gestão anualmente em Unidades Jurisdicionadas pré-selecionadas pelo TCU e adota critérios de avaliação das unidades baseados em indicações do TCU com a inclusão de critérios internos da avaliação.

Com base no referencial teórico foi elaborado uma seleção dos critérios de avaliação utilizados pela Marinha em seus relatórios de auditoria, baseados no exercício de 2013. Esta identificação permitiu a posterior comparação destes critérios com os critérios adotados em auditorias efetuadas em anos anteriores. Esta pesquisa resultou na identificação de 12 critérios de avaliação de gestão utilizados pela MB, com distribuição entre critérios de desempenho e conformidade. Identificou-se, ainda, que nos processos de auditoria o CCIMAR utiliza dados presentes nos Relatórios de Gestão emitidos anualmente pelas UJ.

Para atender ao segundo objetivo específico, foi efetuada uma identificação das observações feitas pelo CCIMAR nos relatórios de auditoria e as devidas recomendações de procedimentos para correções e melhorias às UJ auditadas

Por derradeiro, para o terceiro objetivo específico foi efetuada uma averiguação se houve atendimento das recomendações emitidas e se ocorreram melhorias nos resultados dos processos auditados em comparação com os relatórios de períodos anteriores. Para esta avaliação foi elaborado um referencial de análise para verificar se ocorreu melhoria, manutenção da situação positiva anterior, manutenção da situação negativa ou piora da situação da UJ em relação aos períodos anteriores. Este referencial buscou ainda demonstrar se não houve condições de comparar os resultados por motivo da utilização de critérios diferentes de auditoria nos períodos de avaliação.

Esta comparação foi efetuada em três UJ: UJ-1 auditada em 2009 e 2013; UJ-2 auditada em 2010, 2011, 2013 e 2013 e UJ-3 auditada em 2010 e 2013. Esta delimitação deu-se por terem sido as únicas UJ auditadas em 2013 que passaram por processos de Auditoria de Gestão em períodos anteriores para as quais houve acesso aos relatórios.

Esta pesquisa cumpriu seu objetivo ao evidenciar de que forma são efetuados os processos de Auditoria de Gestão e concluir, por meio de um referencial próprio de análise, que as três UJ auditadas mostraram resultados positivos nos processos de auditoria em comparação com os relatórios anteriores. Na UJ-1 houve melhoria em 55% dos critérios observados, na UJ-2 houve resultado positivo em 88%, enquanto que na UJ-3 foi observado 63% de resultados positivos, entre melhorias e manutenção de situação positiva do relatório anterior.

Destaca-se que a UJ-2 que passou por processos de auditoria em quatro anos consecutivos houve um melhor resultado de melhorias de gestão corroborando com o referencial teórico pautado por Peter e Machado (2003) e Lima e Castro (2003) quando afirmam que a auditoria governamental antecipa-se às ocorrências objetivando garantir os resultados pretendidos.

Foi verificado, ainda, que a Marinha do Brasil vem incrementando os critérios de avaliação nos processos de Auditoria de Gestão, fato este que dificultou a comparação de resultados em alguns critérios de avaliação, porém pode confirmar a constante atualização de processos e procedimentos a fim de atender as demandas internas e do controle externo.

Sugere-se para futuras pesquisas um estudo sobre as causas e justificativas para o não atendimento às recomendações de auditoria por parte dos auditados, sejam por responsabilidade dos gestores ou dos auditores.

## REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. *A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União*. 2006. 153 f. Dissertação (Mestrado profissional em Administração). Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.
- ALCANTARA, Christian Mendez. Os princípios constitucionais da eficiência e eficácia da administração pública: estudo comparativo Brasil e Espanha. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, p.24-49, 2009.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria operacional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.
- ATTIE, Willian. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- AVALOS, José Miguel Aguilera. *Auditoria e Gestão de riscos*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BEHN, Robert D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. *Revista do Serviço Público*, v. 49, n. 4, p. 5-45, 1998.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988). Emenda constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm)> Acesso em: 20 nov. 2014.
- BREITBARTH, Tim; MITCHELL, Rob; LAWSON, Rob. Service performance measurement in a New Zealand local government organization. *Business Horizons*, v. 53, n. 4, p. 397-403, 2010.
- BRITO, Jaime Ricardo de. Breve Histórico do Controle Interno do Poder Executivo Federal: Origem, Evolução, Modelo Atual e Visão de Futuro. *Revista de Negócios*, v. 2080, p. 1-24, 1980.
- CASTALDELLI, Eduardo Júnior; AQUINO, André Carlos Busanelli de. Indicadores de desempenho em Entidades Fiscalizadoras Superiores: o caso brasileiro. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 22, n. 3, p. 15-40, 2011.
- CHIAVENATO, IDALBERTO. *Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações*. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003

- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. *Controle interno, estrutura integrada*. Tradução de: PricewaterhouseCoopers - PwC. New York: AICPA, 2013. Disponível em: <[http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO\\_ICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf)>. Acesso em: 20 fev. 2015
- CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. *Manual do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal*. Brasília: CGU Secretaria Federal de Controle Interno, 2001.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria contábil: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2000.
- CRUZ, Flávio da. *Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 1997.
- CUNHA, Ricardo Bernardes. *Controle Interno em órgão da Marinha do Brasil: similaridades e diferenças com o modelo COSO-I*. 2012. 112 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.
- CURRISTINE, Teresa; LONTI, Zsuzsanna; JOUMARD, Isabelle. Improving public sector efficiency: Challenges and opportunities. *OECD Journal on Budgeting*, v. 7, n. 1, p. 161, 2007
- DI GIACOMO, Waldemar Álvaro. O New Public Management no Canadá e a gestão pública contemporânea. *Interfaces Brasil/Canadá*, v. 5, n. 5, p. 155-170, 2005.
- DIAS, Sergio Vidal dos Santos. *Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 2010.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006
- FAJARDO, Jeisom de Melo. *Auditoria de Avaliação de Gestão: o uso de indicadores de desempenho nos processos de gestão das Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil*. 2011. 163 f. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão). Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2011.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GENDRON, Yves; COOPER, David J.; TOWNLEY, Barbara. The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organizations and Society*, v. 32, n. 1, p. 101-129, 2007.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- Gil, Antonio de Loureiro. *Auditoria Operacional e de Gestão: Qualidade da Auditoria*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. São Paulo: Atlas, 2007
- GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (FES). *Revista do Serviço Público*, v. 53, n. 2, p. 36-78, 2014.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. *Caderno de estudos n. 21*, p. 01-18, 1999.

INTOSAI - Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - *Normas y directrices para la auditoria del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI*. Estocolmo, 2004. Disponível em:  
<[http://es.issai.org/media/14561/issai\\_3000s.pdf](http://es.issai.org/media/14561/issai_3000s.pdf)> Acesso em 10 dez. 2014.

LIMA, Dagomar Henriques. Responsabilização por desempenho e Controle Externo da Administração Pública. *Revista do TCU*. n. 111, p. 35-42, 2008.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Róbison Gonçalves. *Fundamentos da auditoria governamental e empresarial*. São Paulo: Atlas, 2003.

MANAF, Nurul Athirah. *The impact of performance audit: The New Zealand Experience*, 2010. 152 f. Dissertação (Mestrado em Comércio e Administração em Contabilidade) Victoria University of Wellington, Wellington, NZ, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARQUES, Marcelo. *Administração Pública: uma abordagem prática*. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008.

MATIAS-PEREIRA, José. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. *Revista de Administração Pública*, v. 42, n. 1, p. 61-82, 2008.

MATIAS-PEREIRA, José. *Manual de gestão pública contemporânea*. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MOORE, Mark Harrison. *Criando valor público: gestão estratégica no governo*. Rio de Janeiro: Letras & Expressões, 2002.

MOREIRA, Eduardo. *Proposta de uma sistemática para o alinhamento das ações operacionais aos objetivos estratégicos, em uma gestão orientada por indicadores de desempenho*. 2002. 204 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) UFSC, Florianópolis, 2002.

MOYNIHAN, Donald P.; PANDEY, Sanjay K. The big question for performance management: why do managers use performance information? *Journal of public administration research and theory*, v. 20, n. 4, p. 849-866, 2010.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. A legitimidade plena - A democracia pela racionalidade no manejo do poder. *Revista de Informação Legislativa*, n. 114, p. 21-41, 1992. Disponível em

<<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176073/000472900.pdf?sequence=3>>. Acesso em 09 out. 2014.

OLIVEIRA, Luiz Carlos Silva. *Auditoria operacional sob a ótica da eficácia: A relevância da sua utilização pelo sistema de controle interno federal*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000. Goiânia. Disponível em <<http://www.milenio.com.br/siqueira/Trab.018.doc>>. Acesso em 19 nov. 2014.

OLIVEIRA, Luis Martins et al. *Curso básico de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PAULA, Ana Paula Paes. Administração pública brasileira: entre o gerencialismo e a gestão social. *Revista de Administração de Empresas*, v. 45, n. 1, p. 36-49, 2005

PENINI, Gad; CARMELI, Abraham; Uma Auditoria nas organizações: concepção teórica e evidências empíricas *Systems Research e Ciências do Comportamento*, v 27, n. 1, p. 37-59, 2010.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço público*, v. 47, n. 1, p. 1-28, 1996.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. *Revista do Serviço Público*, v. 49, n. 1, p. 5-42, 1998.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. *Manual de auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.

POWER, Michael. *The audit society: Rituals of verification*. New York: Oxford University Press, 1999.

RADCLIFFE, Vaughan S. Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 19, n. 1, p. 99-126, 2008.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

SÁ, Antonio Lopes de. *Curso de auditoria*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SANTOS, Marcos José Araújo dos. *Evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil*, 2014. 95 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. *Financiamento e investimento da educação nos municípios de Duque de Caxias e de Nova Iguaçu - RJ: avaliação da eficácia, da efetividade e*



da transparência das políticas públicas. 2010. 300 f. Tese (Doutorado em Políticas Públicas e Formação Humana) – Faculdade de Educação, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

SEABRA, Sérgio Nogueira. Gerenciamento de riscos em organizações públicas: uma prática efetiva para controle preventivo e melhoria dos gastos públicos no Brasil? *Revista da CGU*, Brasília, n. 3, p. 38-49, 2007.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; REVORÊDO, Wirla Cavalcanti. Economicidade da gestão pública municipal: um estudo das decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. *Revista Universo Contábil*, v. 1, n. 2, p. 09-22, 2005.

TILLEMA, Sandra; TER BOGT, Henk J. Performance auditing: Improving the quality of political and democratic processes? *Critical Perspectives on Accounting*, v. 21, n. 8, p. 754-769, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

\_\_\_\_\_. *Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública-Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países*. 2009 Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em 20 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Decisão Normativa nº 132, de 02 de outubro de 2013. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2013 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos de entrega e os conteúdos das peças complementares que comporão os processos de contas desse exercício, nos termos do art. 4º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>> Acesso em 20 fev 2015.