



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

Roosevelt Fitzner do Nascimento

A Auditoria de Desempenho e suas diferenças metodológicas com o GESPÚBLICA: uma contribuição para a melhoria do controle interno na Marinha do Brasil

Rio de Janeiro
2010

Roosevelt Fitzner do Nascimento

A Auditoria de Desempenho e suas diferenças metodológicas com o GESPÚBLICA: uma contribuição para a melhoria do controle interno 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: Professor L. D. Julio Sergio S. Cardozo

Rio de Janeiro
2010

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

N241 Nascimento, Roosevelt Fitzner do.
A auditoria de desempenho e suas diferenças metodológicas com o
GESPÚBLICA: uma contribuição para a melhoria do controle interno na
Marinha do Brasil / Roosevelt Fitzner do Nascimento. – 2010.
120 f.

Orientador: Julio Sergio S. Cardozo.
Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f. 101 – 105.

1. Auditoria - Teses. 2. Desempenho - Teses. I. Cardozo, Julio
Sergio S. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de
Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.6

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

Assinatura

Data

Roosevelt Fitzner do Nascimento

A Auditoria de Desempenho e suas diferenças metodológicas com o GESPÚBLICA: uma contribuição para a melhoria do controle interno 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.

Aprovado em _____

Banca Examinadora: _____

Prof. L. D. Julio Sergio S. Cardozo (Orientador)
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Prof. PhD Paulo Sergio Pagliusi
Marinha do Brasil

Rio de Janeiro
2010

DEDICATÓRIA

À minha querida e amada esposa Marisete e aos meus filhos Arthur e Ighor que sempre estiveram ao meu lado em todos os bons e maus momentos da minha jornada acadêmica e profissional, demonstrando sempre o seu amor sincero e incondicional.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais Nei e Vilma pelo carinho e amor com que sempre me supriram e pela ajuda indispensável nos primeiros passos da minha vida.

Ao meu avô Maurílio (*in memoriam*) pelo carinho e pelas longas conversas que juntos tivemos que me ajudaram a ver o mundo com outros olhos.

Ao meu professor e orientador Julio Sergio S. Cardozo pelo extraordinário profissionalismo e competência demonstrados dentro e fora da sala de aula, pelo tratamento respeitoso dado a mim e a todos os demais alunos e pelas inúmeras horas perdidas na orientação desta pesquisa.

À Banca Examinadora por sua disponibilidade, sua dedicação, suas críticas e seus elogios ao trabalho apresentado.

A Deus por estar presente em todos os meus passos, sempre me fazendo sentir capaz de enfrentar todas as dificuldades.

Quando tomamos a direção dos nossos sonhos,
encontramos o sucesso nos momentos mais inesperados.

Henry David Thoreau

RESUMO

NASCIMENTO, Roosevelt Fitzner do. *A Auditoria de Desempenho e suas diferenças metodológicas com o GESPÚBLICA: uma contribuição para a melhoria do controle interno na Marinha do Brasil*. 2010. 120 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

A auditoria de desempenho tem sido muito discutida pelos órgãos de auditoria governamental em diversos países, tendo em vista a grande importância de seu resultado na melhoria das atividades de gestão das organizações públicas. No Brasil, cabe ao TCU e aos órgãos de controle interno a realização de auditorias de desempenho da gestão e, conseqüentemente, a divulgação da metodologia de cálculo dos indicadores de desempenho que serão informados no Relatório de Gestão das organizações. Em paralelo a esse fato, o Ministério do Planejamento vem divulgando, por intermédio do Programa Nacional da Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA), orientações metodológicas visando à promoção da excelência da gestão pública brasileira. No entanto, existem diferenças relacionadas à avaliação do desempenho entre as duas instituições que podem impedir que os benefícios propostos pelo uso de indicadores de desempenho possa ser plenamente atingido. Dessa forma, o propósito fundamental desta pesquisa foi realizar um estudo de caso promovendo uma discussão a respeito dos pontos de divergência e convergência existentes entre as metodologias empregadas na avaliação do desempenho realizada pela Diretoria de Contas da Marinha nas UJ, cujos fundamentos são diretamente baseados nas Instruções expedidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e Secretaria Federal de Controle Interno, e na empregada pela Diretoria de Administração da Marinha, cujos fundamentos são diretamente baseados nos conceitos balizadores do estado da arte em gestão pública existentes no Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA. Para a consecução desse propósito, inicialmente foram detalhados os aspectos teóricos e práticos da metodologia de Avaliação do Desempenho da Gestão utilizada na auditoria de desempenho promovida por iniciativa da Diretoria de Contas da Marinha (DCoM) em suas Unidades Jurisdicionadas (UJ). Em seguida, foram abordados os aspectos específicos relacionados à metodologia de avaliação de gestão divulgada pela Diretoria de Administração da Marinha (DAdM). No final, foram realizadas discussões das hipóteses levantadas e apresentadas as sugestões para a melhoria da metodologia atualmente aplicada pela DCoM com vistas a uma maior convergência com a metodologia de avaliação do desempenho da gestão preconizada pelo GESPÚBLICA e divulgada pela DAdM e que, além de não contrariarem as normas emanadas do TCU, cuja obediência é obrigatória pelos órgãos de controle interno da MB, aperfeiçoam a metodologia de auditoria de avaliação do desempenho utilizada pela DCoM e criam um ambiente de gerenciamento de gestão nas UJ e nos órgãos de controle interno que poderão permitir uma melhor tomada de decisões dos gestores públicos, sempre buscando o *desempenho ótimo*.

Palavras-chave: Auditoria de Desempenho. Indicadores de Desempenho. Controle Interno. Gestão Pública. Desempenho Ótimo.

ABSTRACT

The performance audit has been much discussed by the organs of government auditing in several countries, in view of the importance of their activities result in improved management of public organizations. In Brazil, it is the TCU and the organs of internal controls for audits of management performance and, therefore, disclosure of the methodology of calculation of performance indicators to be reported in the Management Report of organizations. Parallel to this, the Ministry of Planning has promoted through the National Program of Public Management and Debureaucratization (GESPÚBLICA), methodological guidelines aimed at promoting excellence in public management in Brazil. However, there are differences related to performance evaluation between the two institutions that may prevent the benefits offered by the use of performance indicators can be fully achieved. Thus, the fundamental purpose of this research was to conduct a case study of promoting a discussion of the points of divergence and convergence between the two methodologies employed in the performance evaluation conducted by the Board of Auditors of the Navy in UJ, whose foundations are directly based on instructions issued by the Court of Audit (TCU) and the Federal Internal Control, and employed by the Board of Directors of the Navy, whose foundations are directly based on the concepts guide for the state of the art in existing public management in the National Public Management and Debureaucratization - GESPÚBLICA. To achieve this purpose, were first detailed theoretical and practical aspects of the methodology of performance assessment used in the management performance audit initiative promoted by the Board of Auditors of the Navy (DCOM) units in their court (UJ). Were then addressed the specific aspects related to management assessment methodology disclosed by the Board of Directors of the Navy (DAdM). In the end, there were discussions of the hypotheses and presented suggestions for improving the methodology currently applied by the DCOM with a view to greater convergence with the methodology for assessing the performance of management advocated by GESPÚBLICA and disclosed by DAdM and that, besides not are contrary to rules issued by the TCU, whose obedience is obligatory for the organs of internal control of MB, improve the audit methodology of performance evaluation used by DCOM and create a management environment management in the UJ and the organs of internal control that might allow better decision-making of public managers, always looking for optimal performance.

Keywords: Performance Audit. Performance Indicators. Internal Control. Public Management. Great performance.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 –	Diferenças entre a administração pública burocrática e a gerencial.....	27
Figura 1 –	Histórico das iniciativas para a promoção da gestão pública de excelência...	30
Figura 2 –	Representação Gráfica do Modelo de Excelência em Gestão Pública.....	34
Tabela 1 –	Critérios e itens de avaliação e pontuações máximas.....	35
Figura 3 –	Cadeia de Valor e os 6Es do Desempenho.....	43
Quadro 2 –	Os 6Es do Desempenho e suas Dimensões.....	44
Quadro 3 –	Dimensões e Subdimensões dos 6Es do Desempenho.....	45
Quadro 4 –	Propostas de ponderação das Dimensões do Metamodelo.....	50
Figura 4 –	Representação Gráfica dos aspectos da Eficiência.....	65
Figura 5 –	Representação Gráfica do Modelo de Avaliação da Gestão das UJ.....	76
Quadro 5 –	Quadro comparativo dos Indicadores de Produtividade e Qualidade.....	82
Quadro 6 –	Resumo da revisão documental das normas de controle interno e de auditoria de avaliação	86
Quadro 7 –	Comparação das metodologias GESPÚBLICA x DCoM.....	91

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CGU	Controladoria-Geral da União
CICET-MD	Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa
DAdM	Diretoria de Administração da Marinha
DCoM	Diretoria de Contas da Marinha
GESPÚBLICA	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions
MB	Marinha do Brasil
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
OM	Organização Militar
PC	Prestação de Contas
PPA	Plano Plurianual
SCIPEF	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SGM	Secretaria Geral da Marinha
TC	Tomada de Contas
TCU	Tribunal de Contas da União
UGE	Unidade Gestora Executora
UJ	Unidade Jurisdicionada

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	13
	Considerações Iniciais e o Problema da Pesquisa	13
	Justificativa	15
	Relevância do Tema	16
	Objetivos	16
	Organização da Pesquisa	17
1.	REFERENCIAL TEÓRICO	19
1.1	GESPÚBLICA	19
1.1.1.	Conceitos de Planejamento Estratégico	19
1.1.2.	Conceitos de Controle de Gestão	21
1.1.3.	Planejamento Estratégico em Instituições Públicas	23
1.1.4.	A nova gestão na Administração Pública	26
1.1.5.	A Reforma do Estado Brasileiro e a GESPÚBLICA	29
1.1.6.	Indicadores de Excelência em Gestão	34
1.1.7.	O Novo Modelo de Gestão para Resultados – Governança para o Desempenho	38
1.1.8.	Mensuração do Desempenho	39
1.1.9.	Indicadores de Desempenho	41
1.1.10.	Mensuração do Desempenho: A Cadeia de Valor e as 6 Dimensões do Desempenho	41
1.1.11.	Subdimensões dos 6Es do Desempenho	44
1.1.12.	Desempenho Ótimo e Estrutura de Ponderação	47
1.2.	A Auditoria de Avaliação da Gestão e o Controle Interno na Administração Pública	50
1.2.1.	Controle da Gestão na Administração Pública	50
1.2.2.	Auditoria Interna	53

1.2.3.	Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão da Administração Pública Federal	59
1.2.4.	Indicadores de Desempenho	62
1.2.5.	O Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal	65
2.	METODOLOGIA	68
2.1.	Metodologia da Pesquisa: Conceitos	68
2.2.	Tipos de Pesquisa	68
2.3.	Caracterização da Pesquisa	71
2.4.	Limitação da Pesquisa	72
2.5.	Coleta de Tratamento dos Dados	72
3.	A AUDITORIA DE AVALIAÇÃO DA GESTÃO NA MARINHA E SUAS DIFERENÇAS METODOLÓGICAS COM O GESPÚBLICA	74
3.1.	Orientação Institucional da DCoM	74
3.2.	A atual Avaliação da Gestão das UJ na Marinha do Brasil	76
3.3.	Características dos Indicadores de Desempenho	77
3.4.	Tipos de Indicadores de Desempenho	78
3.5.	O Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB)	84
3.6.	Inspeções Administrativas da MB	85
3.7.	Resumo dos principais aspectos relacionados ao Sistema de Controle Interno	86
4.	ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO E DAS QUESTÕES NORTEADORAS..	89
4.1.	Discussão da 1ª Questão Norteadora	89
4.2.	Discussão da 2ª Questão Norteadora	91
4.3.	Discussão da 3ª Questão Norteadora	93
5.	SUGESTÕES E CONCLUSÕES	99
5.1.	Propostas para a melhoria das atividades de fiscalização e de auditoria de avaliação do desempenho da gestão	99
5.2.	Conclusões	103
	REFERÊNCIAS	107
	ANEXO A – Decreto nº 5.378, de 23 de Fevereiro de 2005	112
	ANEXO B – Instrução Normativa nº 57, de 27 de Agosto de 2008	116

INTRODUÇÃO

Considerações Iniciais e o Problema da Pesquisa

A Contabilidade, por ser uma ciência social, obteve como consequência da evolução da sociedade, grande avanço em seu conteúdo e forma ao longo de sua história. Dentro dessa evolução, surgiu uma especialidade da Contabilidade que foi criada para avaliar a veracidade das informações contábeis divulgadas pelas empresas, a Auditoria.

Surgida no século XVIII, sua evolução é decorrente do desenvolvimento empresarial e econômico dos países, do aumento da complexidade organizacional das instituições, das práticas administrativas e das atividades de produção.

Já no século XX, com a expansão do capitalismo e com o crescimento das aplicações de capitais nas Bolsas de Valores de todo o Mundo, surge o Auditor, como profissional reconhecido pela sua importância na apuração da veracidade das informações e da licitude da gestão, tornando-se essencial para a manutenção da confiabilidade dos sistemas financeiros.

No Brasil, o desenvolvimento inicial da auditoria está relacionado à instalação de empresas de auditoria estrangeiras, cujo objetivo era o de auditar as filiais e subsidiárias de empresas multinacionais instaladas no país, assim como de empresas brasileiras que recebiam recursos investidores estrangeiros. O primeiro parecer de auditoria de que se tem notícia no Brasil foi emitido em 1920 sobre as demonstrações contábeis da Light.

Assim, com o surgimento de grandes corporações multinacionais, cuja formação de capital era originada de milhares de investidores pessoas físicas e jurídicas, e com o consequente aumento da complexidade gerencial, tornou-se indispensável a confirmação dos dados divulgados pelas demonstrações contábeis que, via de regra, deveriam refletir a realidade econômica, financeira e patrimonial das empresas auditadas.

Nos dias atuais, a auditoria já bem mais evoluída, em decorrência de maiores demandas da sociedade, vem sendo utilizada não tão somente como instrumento de controle na apuração de fraudes e erros, mas, também e principalmente, para ajudar a administração a diagnosticar e

evitar problemas de natureza gerencial, permitindo a melhoria da gestão e a elevação dos resultados das empresas auditadas.

Mudando o foco do controle da atividade empresarial para o controle da atividade governamental, tem se verificado que ao passar dos anos, as exigências e as pressões da sociedade por uma gestão mais eficiente dos recursos colocados à disposição dos governantes e gestores públicos tem sido cada vez mais efetiva. O cidadão de hoje, mais esclarecido e politizado que o do século passado, assume uma posição de credor do governo, por ser ele quem fornece os recursos para a manutenção da máquina pública, por meio dos impostos que paga. Por isso, tem exigido, cada vez mais, a transparência da gestão dos recursos públicos.

Por outro lado, a máquina pública tem que mostrar uma adequada condução das suas obrigações. GUZMÁN faz o seguinte comentário a respeito desse assunto:

Os governos e as instituições enfrentam, na atualidade, grandes desafios. Garantir que está obtendo o maior benefício possível dos fundos públicos que gastam em suas organizações é um deles. Outro, é o de convencer ao público de sua transparência e a capacidade de render contas, assim como o uso de adequadas práticas administrativas. O governo não só deve ser econômico, eficiente e eficaz como deve ser capaz de demonstrá-lo. (GUZMÁN, 1991, p. 77).

O Governo Federal, já consciente de que um de seus maiores desafios estava ligado à melhoria da capacidade gerencial de suas instituições, buscou, na década de 90, um novo modelo de gestão pública focado em resultados e orientado às necessidades do cidadão, que viabilizasse avaliações comparativas de desempenho entre organizações públicas brasileiras e estrangeiras, assim como com as demais organizações do setor privado.

Neste cenário de mudanças visando o desenvolvimento da governabilidade das instituições públicas do país, o Governo Federal firmou o ano de 2009 como o Ano Nacional da Gestão Pública, implantando diversas inovações importantes na gestão do atendimento, recomposição e melhor qualificação da força de trabalho e apoio financeiro e cooperação técnica com estados e municípios para a melhoria da gestão. O Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA – é o resultado da evolução histórica de iniciativas do Governo Federal para a promoção da gestão pública de excelência, tendo como principais características ser essencialmente público, ser contemporâneo, estar voltado para a disposição de resultados para a sociedade e ser federativo. Implementado pelo Ministério do Planejamento,

Orçamento e Gestão (MPOG), sua finalidade é o de orientar os órgãos públicos na melhoria continuada da gestão por meio da Auto-Avaliação, Plano de Melhoria e Avaliações Periódicas.

Visando se adequar a essa nova realidade social e política e se manter atualizada com as mais modernas técnicas de auditoria, a Marinha do Brasil, por intermédio de sua Diretoria de Administração (DAdM), vem realizando esforços no sentido de implantar a metodologia de gestão governamental de excelência da GESPÚBLICA, materializado pelo seu programa NETUNO e, por intermédio de sua Diretoria de Contas (DCoM), vem realizando um grande esforço para a implantação efetiva de uma Auditoria de Avaliação de Gestão, com base nas Instruções do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC).

O problema da pesquisa originou-se do fato de existirem algumas diferenças metodológicas na avaliação do desempenho realizadas pela DCoM, em suas Auditorias de Avaliação da Gestão, com aquela divulgada pela DAdM, por meio de seu programa NETUNO, que se fundamenta nos conceitos teóricos e práticos do GESPÚBLICA.

Justificativa

A realização de um controle de gestão nos órgãos da Administração Pública visa alcançar um aperfeiçoamento de seus processos internos, com vista ao cumprimento de sua missão de servir à sociedade como um todo, evidenciar com maior nitidez e transparência os atos e os resultados da gestão pública e estabelecer um maior grau de governança.

De acordo com a Ordem Interna nº 10-01, da Diretoria de Contas da Marinha (DCoM), a Auditoria de Avaliação da Gestão compreende, entre outros, os seguintes aspectos:

- a) exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
- b) verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil;
- c) verificação do cumprimento da legislação pertinente;
- d) avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à sua economicidade, eficiência e eficácia; e
- e) avaliação da estrutura de Controle Interno da UJ.

Assim, por meio da Auditoria de Avaliação de Gestão, a DCoM visa contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados pelas diversas UJ ao público interno e externo da Marinha, sem deixar de lado a economicidade, a moralidade e a legalidade dos atos praticados pelos gestores.

No entanto, para haver um controle efetivo do desempenho da gestão, torna-se necessário que os gestores de cada UJ sejam capacitados a fazê-lo e que as atividades de fiscalização e auditoria sejam feitas de forma intensiva pelos Órgãos de Controle Interno da Marinha.

Dessa forma, a presente pesquisa justifica-se pelo fato de ser essencial que haja uma uniformidade institucional da metodologia ligada à avaliação do desempenho, a fim de permitir uma mais ampla disseminação de seus fundamentos e um melhor entendimento dos gestores responsáveis pela coleta de dados, formação de indicadores, análise do desempenho e pela confecção de relatórios de gestão de suas UJ que são enviados anualmente à Diretoria de Contas da Marinha.

Relevância do Tema

A discussão deste tema possui relevância, na medida em que pretende contribuir para a melhoria do controle interno na Marinha do Brasil relativo ao desempenho da gestão, essencial para o desenvolvimento e aperfeiçoamento do planejamento estratégico e das atividades operacionais e gerenciais realizadas em suas UJ.

Objetivos

A auditoria de gestão no setor público consiste em verificar, avaliar e divulgar a todos que possuem o poder de decisão e de influência, se a gestão dos bens públicos está sendo realizada de forma eficiente e eficaz e se os programas e as metas pré-estabelecidas pela administração

pública estão sendo alcançados pelos gestores, com a finalidade de contribuir para sua melhoria, tornando o serviço público cada vez mais presente e efetivo.

Assim, a fim de contribuir para o aperfeiçoamento dos serviços de auditoria prestados pela DCoM para as diversas UJ da Marinha, serão investigadas as seguintes questões norteadoras desta pesquisa:

1ª A Auditoria de Avaliação da Gestão realizada pela Diretoria de Contas da Marinha obedece as normas emanadas do TCU e da SFC pertinentes à avaliação do desempenho da gestão?

2ª A metodologia de Auditoria de Avaliação da Gestão utilizada pela Diretoria de Contas da Marinha é compatível com a nova metodologia preconizada no Guia Referencial para medição do desempenho da gestão divulgada pelo GESPÚBLICA?

3ª A metodologia de Auditoria de Avaliação da Gestão adotada pela Diretoria de Contas da Marinha, estabelece um adequado monitoramento dos aspectos mais relevantes da avaliação do desempenho das UJ?

Ao final, serão sugeridas possíveis soluções para a melhoria dos resultados relacionados ao controle de desempenho da gestão das UJ e do controle interno na MB.

Organização da Pesquisa

Para a consecução dos objetivos propostos e das hipóteses levantadas, serão seguidos os seguintes passos:

1º PESQUISA BIBLIOGRÁFICA: nesta etapa será realizado o estudo do estado da arte sobre o tema envolvido. No levantamento bibliográfico, será dado especial destaque a periódicos acadêmicos, manuais técnicos do Tribunal de Contas da União, da Secretaria Federal de Controle Interno e da Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, livros, teses e dissertações recentes sobre o tema, bem como, artigos de congressos nacionais e internacionais.

2º ILUSTRAÇÃO DO MODELO USADO: será realizada uma análise do modelo atualmente usado na avaliação da gestão das UJ pela DCoM, tendo como ênfase os indicadores de avaliação de desempenho.

3º ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO: nesta seção serão realizadas análises sobre as questões norteadoras da pesquisa.

4º CONCLUSÕES E SUGESTÕES: nesta última etapa serão listadas as conclusões obtidas na análise das hipóteses estabelecidas e as apresentadas propostas para a correção das possíveis divergências metodológicas.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será feito um levantamento da literatura relacionada ao assunto em questão.

Pode-se verificar a existência de uma grande quantidade de obras voltadas ao setor privado com abordagem relacionada ao controle de gestão. No entanto, em decorrência de sua importância e relevância cada vez maior no setor público, pode-se verificar que já há uma razoável produção de normas e documentos de natureza pública que abordam a questão da avaliação da gestão e uso de indicadores de desempenho. A primeira parte deste capítulo será composta pelo referencial teórico relacionado ao GESPÚBLICA e a segunda parte pelo referencial teórico relacionado a Auditoria de Avaliação da Gestão e ao Controle Interno.

1.1. GESPÚBLICA

1.1.1. Conceitos de Planejamento Estratégico

Certamente delinear o futuro de qualquer organização é um passo fundamental para a obtenção do sucesso pretendido. Dessa forma, planejar é essencial para o estabelecimento dos objetivos a serem alcançados. O planejamento permitirá que as decisões administrativas do alto escalão, assim como as decisões operacionais dos gerentes e o pensamento de todos os componentes da organização sigam uma única direção e uma única linha de pensamento.

O conceito de planejamento foi bem explorado no trabalho de HOROZCO, resumindo-o nas seguintes palavras:

“Um processo sistêmico, completo, racional e contínuo de previsão, organização e uso dos recursos disponíveis de um país, uma região, uma empresa ou uma família, com a finalidade de alcançar os objetivos e metas em um tempo e espaço determinados”. (HOROZCO, 2004, p. 24).

Para CHIAVENATO (1999, p. 212), “Planejamento é a função administrativa que define objetivos e decide sobre os recursos e tarefas necessários para alcançá-los adequadamente.”

Já a palavra estratégia, desde o início da história das grandes civilizações, esteve sempre ligada à área militar. Os conceitos de estratégia já foram escritos há muito tempo por estrategistas militares, tais como: Sun Tzu (Arte da Guerra, século IV a.c.) e Clausewitz (1780-1831).

Sua origem vem do latim “strategia” que, segundo FERREIRA (2001, p. 297), significa “Arte de aplicar os meios disponíveis ou explorar condições favoráveis com vista a objetivos específicos”.

Pode-se, assim, dizer que a estratégia seria uma busca deliberada de um plano de ação para desenvolver e ajustar a vantagem competitiva de uma empresa, uma instituição pública ou governo. Em qualquer dos casos, a busca é um processo interativo que começa com o reconhecimento de um estado atual e do que se pretende para o futuro, e termina com a elaboração de um plano que irá auxiliar no percurso desse caminho.

As grandes mudanças ocorridas no cenário mundial, ao longo do século passado, influenciaram de maneira decisiva no pensamento corporativo das empresas e mercados. A questão da globalização da economia e internacionalização dos negócios, assim como o crescimento das organizações e o desenvolvimento da tecnologia da informação fez com que a concorrência se tornasse cada vez mais acentuada, exigindo que os administradores começassem a pensar estrategicamente. Ou seja, para vencer nesse novo período marcado pelas mudanças constantes, instabilidades políticas e mercadológicas e concorrência agressiva, o novo administrador deve centrar-se mais na melhoria constante do que na manutenção do “*status quo*” organizacional, avaliar seus pontos fortes e fracos, as oportunidades e ameaças existentes no mercado, a fim de traçar um planejamento adequado ao seu ambiente interno e externo, para obtenção das conquistas desejadas.

Nesse sentido, o planejamento empresarial teve que evoluir para se adaptar a essa nova realidade e suplantando as grandes dificuldades impostas pelo mercado.

ALDEY (2000, p. 10) comenta que o planejamento estratégico, se tornou o foco de atenção da alta administração das empresas, voltando-se para as medidas positivas que uma empresa pode tomar para enfrentar ameaças e aproveitar as oportunidades encontradas em seu ambiente externo.

Em relação ao planejamento estratégico, KOTLER propõe o seguinte conceito:

É o processo gerencial de desenvolver e manter um ajuste viável entre os objetivos, experiências e recursos da organização e suas oportunidades de mercado mutantes. O propósito do planejamento estratégico é moldar e remoldar os negócios e produtos da empresa com objetivo de crescimento e lucro. (KOTLER, 1998, p. 71).

Para VASCONCELLOS:

“Planejamento estratégico consiste num processo contínuo e sistemático de olhar para fora e para frente da organização, traçando rumos para o futuro, e enfrentando riscos e incertezas”. (VASCONCELLOS, 1982, p. 147).

Para CHIAVENATO (1999, p. 226) “O planejamento estratégico é um processo organizacional compreensivo de adaptação através da aprovação, tomada de decisão e avaliação.”

MAXIMIANO (2000, p. 203) comenta que:

O processo de planejamento estratégico consiste em definir objetivos para a relação com o ambiente, levando em conta os desafios e as oportunidades internos e externos. O processo de planejamento estratégico afeta a empresa a longo prazo, porque compreende as decisões sobre os produtos e serviços que a organização pretende oferecer e os mercados e clientes que pretende atingir. (MAXIMIANO, 2000, p. 203).

Diante desses conceitos, pode-se concluir que o planejamento estratégico, em decorrência dos seus próprios fundamentos, dimensiona quando, quanto, como e para quem as ações serão direcionadas, auxiliando na consecução dos objetivos anteriormente traçados. Logo, possui largo campo de aplicação tanto nas empresas como em entidades sem fins lucrativos e da administração direta. Ao invés do lucro, essas instituições teriam como propósito o bem estar de toda a sociedade por meio da prestação de serviços efetivos e regulares, com o menor custo possível para os cofres públicos.

1.1.2. Conceitos de Controle de Gestão

O termo *controle* está intimamente ligado ao processo que define padrões para medir desempenho, corrigindo os desvios e garantindo que os resultados daquilo que foi planejado se aproxime, o máximo possível, dos objetivos pré-estabelecidos.

Segundo MEIRELLES (1998, p. 544) é *controle* é “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Quanto à finalidade e o conceito de *controle*, CHIAVENATO comenta que é a de:

[...] assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. A essência do controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados. O controle consiste fundamentalmente em um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado. (CHIAVENATO, 2003, p. 176).

GOMES comenta que dentro do conceito de controle, existem duas perspectivas claramente diferenciadas:

Em primeiro lugar, uma perspectiva limitada do que significa o controle na organização, baseado normalmente em aspectos financeiros, e em segundo lugar, uma perspectiva mais ampla do controle onde se considera também o contexto em que ocorrem as atividades e, em particular, os aspectos ligados à estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e ao contexto social e competitivo. (GOMES, 2001, p. 24)

Qualquer sistema de controle deve ser amplamente divulgado por toda a organização, a fim de que todas as dúvidas sobre sua utilização sejam eliminadas e todos os seus procedimentos sejam completamente entendidos e aceitos pelos gestores, promovendo a correta destinação de responsabilidades e a afinidade do comportamento organizacional com o planejamento estratégico. De acordo com OTLEY (1994, p. 296), os sistemas que contemplem a mensuração do desempenho e recompensas pelo alcance de determinados níveis de desempenho, juntamente com outros mecanismos de prestação de contas são as pedras angulares sobre as quais repousa um controle gerencial bem sucedido. Por isso, pôde se dizer que a perspectiva mais ampla de controle é mais adequada para uma organização por promover a captação de informações dos mais diversos usuários, em quantidade e qualidade necessárias para identificação do desempenho real da organização e promoção de medidas administrativas que corrijam os desvios dos objetivos pretendidos.

Assim levando em consideração a perspectiva mais ampla, GOMES (2001, p. 49) comenta que o controle de gestão deve ser realizado através de dois níveis: estratégico e organizacional.

O *controle estratégico* diz respeito às adaptações estratégicas necessárias como respostas às mudanças do contexto social e competitivo, visando orientar a melhoria contínua da competitividade da organização. Permite a organização antecipar-se às mudanças do ambiente em que ela está envolvida, visando a elaboração de alternativas estratégicas. Segundo o mesmo autor o controle estratégico procura responder às seguintes questões:

- Quais são as variáveis-chave do contexto social e competitivo no qual opera a organização? Que indicadores permitem identificar estas variáveis?
- Como a concorrência está realizando suas operações? Quais são os seus pontos fortes e fracos?
- Que mudanças são percebidas no contexto social e competitivo a curto, médio e longo prazo? Que oportunidades e ameaças são percebidas neste contexto (setor, mercado, país, sociedade)? (GOMES, 2001, p. 50)

Já o *controle organizacional* refere-se aos meios formais ou informais disponíveis para influenciar no comportamento individual de todos aqueles que pertençam à organização, a fim de orientá-los a agir de acordo com os interesses e objetivos planejados. Para que esse entendimento seja possível, a administração revela o que espera de cada um componente da organização. GOMES comenta que o controle estratégico procura responder às seguintes questões:

- Quais são as responsabilidades de cada unidade organizacional?
- Que indicadores possibilitam ter uma seqüência do exercício das responsabilidades?
- Como deveria atuar cada centro responsável?
- Como tem sido sua atuação? (GOMES, 2001, p. 51).

1.1.3. Planejamento Estratégico em Instituições Públicas

Independentemente do estágio de gestão atingido por uma instituição pública, o Planejamento Estratégico Organizacional surge como um processo que permite a identificação e análise racional de seu ambiente interno e externo, a fim de estabelecer estratégias, metas ou objetivos e ações que permitam o aumento da eficiência e eficácia das instituições.

O ambiente organizacional desenvolvido nas instituições públicas não pode ficar imune aos avanços sociais, culturais, científicos vivenciados nas empresas. Como consequência da evolução da sociedade e do desenvolvimento do país, novos serviços são criados, exigindo a melhoria na capacitação profissional dos funcionários, aumento em investimentos de infraestrutura e o estabelecimento de um adequado planejamento estratégico.

DRUCKER (1970, *apud* CHIAVENATO, 2003, p. 10) afirma que não existem países desenvolvidos e países subdesenvolvidos, e sim países que sabem administrar a tecnologia e os recursos disponíveis e potenciais, e países que ainda não o sabem. Em outros termos, existem países administrados e países subadministrados.

Dessa forma, o desenvolvimento das instituições públicas, como um todo, dependerá do aprendizado adquirido pela constante utilização da ferramenta de planejamento. No que diz respeito à evolução e ao aprendizado dentro das organizações, McGEE e PRUSAK comentam que:

Como impulso para a mudança, aprendizado significa observar o ambiente para detectar sinais fortes ou fracos, sintomas precoces de ameaças ou oportunidades. É detectar mudanças que ameaçam ampliar o distanciamento entre as exigências ambientais e o fundamento atual de uma organização. (McGEE e PRUSAK, 1994, p. 28).

O questionamento do “*status quo*” das estruturas tradicionais de nossas instituições públicas nos ajuda a identificar fraquezas internas e ameaças externas e construir novas estruturas que se adequem às novas necessidades da sociedade para as quais elas foram criadas. A flexibilidade para novas mudanças blinda a administração da ineficiência corrosiva, elevando a qualidade e a quantidade dos serviços disponíveis à coletividade.

Nesse sentido, toda a organização deve definir as atribuições que determinam sua existência para a sociedade, assim como os caminhos que serão percorridos a fim de alcançar um futuro planejado. Esses fatores definem a importância da utilização do planejamento estratégico organizacional.

Diferentemente dos objetivos do planejamento estratégico para as instituições privadas, que são a conquista de vantagem competitiva e domínio de mercado, para as instituições públicas os objetivos se vinculam ao grau de qualidade, eficiência, eficácia e efetividade na prestação dos serviços públicos que justificam a sua existência, dentro dos limites de atuação determinados por lei.

No entanto um ponto de vista é idêntico tanto para as instituições públicas quanto privadas: o planejamento estratégico tem a função precípua de **estabelecer o direcionamento da organização**, promovendo, para isso, o alinhamento da aprendizagem, a construção de um consenso e o direcionamento dos seus esforços e recursos materiais e humanos.

Além disso, o planejamento e sua respectiva gestão procuram garantir para a organização o desenvolvimento de uma cultura que a leve a *fazer a coisa certa no momento certo*, e que lhe permita solucionar as duas equações sempre presentes nas decisões organizacionais: a importância e a urgência (SÃO PAULO, 2007, p. 9).

CHIAVENATO apresenta cinco características fundamentais do planejamento estratégico:

- O planejamento estratégico está relacionado com a adaptação da organização a um ambiente mutável;
- O planejamento estratégico é orientado para o futuro;
- O planejamento estratégico é compreensivo;
- O planejamento estratégico é um processo de construção de consenso; e
- O planejamento estratégico é uma forma de aprendizagem organizacional.

(CHIAVENATO, 1999, p. 226).

Observando essas características pela visão de uma organização pública, podemos identificar importantes pontos que devem fazer parte de um plano para se chegar a um futuro melhor, conforme abaixo:

- A organização deve se adaptar ao meio externo, seu público-alvo. A sociedade vive em constante evolução e uma organização voltada para a prestação de serviços deve acompanhar esse movimento, buscando respostas rápidas e eficientes.
- Os planos estratégicos devem possuir um horizonte de tempo de longo prazo. Os problemas atuais são considerados em função dos obstáculos e barreiras que eles possam provocar no alcance do futuro desejado. Além disso, a mutabilidade dos cargos e funções públicas não pode interferir no percurso traçado, sob pena de nunca se chegar a lugar algum.
- O plano deve ter a amplitude necessária para envolver toda a potencialidade da organização, a fim de obter a sinergia esperada. A resposta estratégica da organização envolve um comportamento global, compreensivo e sistêmico. A participação das pessoas é fundamental nesse aspecto, pois o planejamento estratégico não deve ficar apenas no papel, mas na cabeça e no coração de todos os envolvidos. São eles que o realizam e o fazem acontecer. Dessa forma,

todos os servidores, gestores e administradores, assim como, todos os recursos materiais devem estar inseridos no plano.

- O plano deve resultar em objetivos que sejam do interesse tanto da administração e gestores, como de fornecedores e, principalmente, da sociedade. Ou seja, o planejamento deve ser idealizado em uma direção futura que melhor atenda a todos os stakeholders envolvidos, a fim de que a organização possa alcançar seus objetivos de forma mais tranqüila possível.

- Por estar sempre orientado para o futuro e por promover adaptações da organização a um contexto ambiental interno e externo, o planejamento estratégico organizacional resulta um processo constante de aprendizagem e ajustamento orientado por *feedbacks* verificados no seu percurso.

Assim, o foco principal do planejamento estratégico concentra-se nas decisões da alta administração, que devem ser tomadas sem a pressão da urgência, devido à sua grande importância. À alta administração cabe, portanto, elaborar e desenvolver o planejamento estratégico para levar a instituição ou governo a um futuro desejável.

No nível nacional pode-se citar como exemplo de planejamento estratégico, a elaboração do PPA (Plano Plurianual). Com vigência de quatro anos, tem início no segundo ano do mandato presidencial em que foi elaborado e termina ao final do primeiro ano do mandato seguinte. Sua finalidade é especificar, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal (BRASIL, 1988, Art. 165). Assim, todos os planos e programas nacionais, regionais e setoriais devem ser compatíveis ao conteúdo estabelecido no PPA.

1.1.4. A nova gestão na Administração Pública

PEREIRA e SPINK comentam que:

A abordagem gerencial, também conhecida como “nova administração pública”, parte do reconhecimento de que os Estados democráticos contemporâneos não são simples instrumentos para garantir a propriedade e os contratos, mas formulam e implementam políticas públicas estratégicas para suas respectivas sociedades tanto na área social quanto na área científica e tecnológica. E para isso é necessário que o Estado utilize práticas gerenciais modernas, sem perder de vista sua função eminentemente pública. (PEREIRA e SPINK, 2005, p. 7).

Para que essas mudanças fossem possíveis seria necessário que a máquina pública se reorganizasse, adotando uma política de gestão que possibilitasse o Estado a ser capaz de reduzir os custos na prestação de seus serviços, de aumentar a qualidade dos serviços colocados à disposição da sociedade (stakeholders), de estar presente em todas as regiões e grupos sociais, de promover a participação da sociedade na elaboração das metas, controlar suas atividades e cobrar resultados. A *administração pública burocrática*, até então presente, deveria ser reformada para dar lugar a uma *administração pública gerencial*.

De acordo GRANJEIRO (2003, p. 26), essa reforma teve como uma das suas principais características a “redefinição do papel do Estado, que deixa de ser o responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social pela via da produção de bens e serviços, para fortalecer-se na função de promotor e regulador desse desenvolvimento”.

Por serem os recursos materiais e humanos relativamente escassos, a máquina pública deveria se tornar cada vez mais eficiente na alocação desses recursos disponíveis. Nesse caso, a função de uma administração pública eficiente passa a ter valor estratégico, ao reduzir a lacuna que separa a demanda social e a satisfação dessa demanda (PEREIRA e SPINK, 2005, p. 24).

Os mesmos autores realizam em sua obra uma análise das diferenças entre a administração pública burocrática e a administração pública gerencial, que podem ser resumidas no Quadro 1.

Administração pública burocrática
<ul style="list-style-type: none"> • A Administração pública burocrática é baseada no formalismo e na rigidez de normas e procedimentos. • Própria de ambientes pouco competitivos e fortemente centralizados. • Distanciamento do Estado em relação à sociedade. Os funcionários são responsabilizados pela realização de atividades padronizadas garantidoras da manutenção do poder do Estado. • Concentração exacerbada por mecanismos de controle formal da legalidade das atividades. Assim, o Estado se preocupa mais com o combate à corrupção do que com a eficiência e eficácia dos serviços prestados.

<ul style="list-style-type: none"> • Ênfase nos controles financeiros, baseados exclusivamente em medidas contábeis. • Funcionários sujeitos a uma carreira hierárquica rígida, onde as promoções não são por merecimento, mas sim por tempo de serviço. • Inexistência de preocupação quanto à satisfação do cliente (sociedade) pelos serviços prestados. • A rigidez administrativa impossibilitava o atendimento das novas necessidades da sociedade, das mudanças tecnológicas e das exigências democráticas do mundo atual.
<p>Administração pública gerencial</p>
<ul style="list-style-type: none"> • A Administração pública gerencial permite que o Estado se adapte às mudanças políticas e econômicas ocorridas no final do século XX, tornando-o mais competitivo frente a outros países. • O Estado absorve as técnicas administrativas e gerenciais do mundo empresarial, funcionando como uma grande empresa. • Ênfase em controles baseados na avaliação de desempenho e no controle de resultados, na eficiência, eficácia e efetividade dos serviços e na satisfação dos clientes. • Redução de níveis hierárquicos e descentralização administrativa tornam a administração mais dinâmica, adaptativa e flexível. • A administração preocupa-se com a satisfação do cliente (cidadão) pelos serviços prestados, permitindo uma maior aproximação entre a administração e a sociedade. • Volta-se para a transparência de suas informações, permitindo abertura para o controle por parte da sociedade. • Funcionários sujeitos a uma carreira hierárquica menos rígida, onde as promoções passam a ser por merecimento. • Estruturas administrativas com ênfase na qualidade e na efetividade do serviço público.

Quadro 1 - *Diferenças entre a administração pública burocrática e a gerencial.* (Elaborado pelo Mestrando)

As diferenças relacionadas acima mostram o quanto era necessário mudar. Passar de uma administração estatal que se mantinha distante da sociedade; que priorizava o controle fiscal, regras burocráticas rígidas e o contingenciamento dos recursos; caracterizado pela falta de flexibilidade e capacidade gerencial de seus gestores; para uma nova modalidade de

administração estatal capaz de produzir os resultados desejados pela sociedade, envolvendo novas práticas de gestão, com profissionais mais qualificados para o atendimento das necessidades da sociedade; capaz de estabelecer um tratamento de aproximação com seus clientes e de constante preocupação com sua satisfação.

1.1.5. A Reforma do Estado Brasileiro e a GESPÚBLICA

O aumento populacional, as mudanças políticas pelas quais o Estado Brasileiro passou nos anos 80, juntamente com a transferência de técnicas de administração e gerenciamento privado para o setor público, grandemente debatidas no mundo globalizado dos anos 90, evidenciou a necessidade de readaptação da máquina estatal. A sociedade almejava por um “Estado Inteligente”, capaz de suprir necessidades cada vez mais prioritárias. O Estado deveria se transformar em um instrumento de promoção da estratégia nacional de desenvolvimento, tornando-se cada vez mais eficiente, eficaz e presente na prestação de serviços públicos, a fim de atender as demandas crescentes de uma sociedade cada vez mais crítica, participativa e consciente de seus direitos.

VIANA (2010), em seu artigo “O Novo Estado e o ano da Gestão”, faz referência a essa evolução do Estado Brasileiro comentando que essa proatividade estatal vem construindo, em ambiente democrático, o novo modelo de governança pública, que se baseia na melhoria de questões sociais e políticas e nas inovações em gestão pública voltadas para resultados, tendo por foco o cidadão, com eficiência, eficácia, efetividade e excelência na ação estatal que permita a melhor utilização dos recursos. Dessa forma, o Estado tenderá a se profissionalizar a fim de proporcionar o melhor ambiente possível para que cidadãos e empresas exerçam seus direitos e cumpram suas obrigações.

Visando realizar uma verdadeira reforma no modelo anterior de gestão e estabelecer um novo modelo de gestão pública que tinha como meta o aumento da competitividade do Brasil frente aos outros países, o Governo Federal instituiu o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA – por meio do Decreto nº 5.378 de 23 de fevereiro de 2005

que se traduz no resultado da evolução histórica de diversas iniciativas anteriores para a promoção da gestão pública de excelência, conforme destacado na Figura 1:

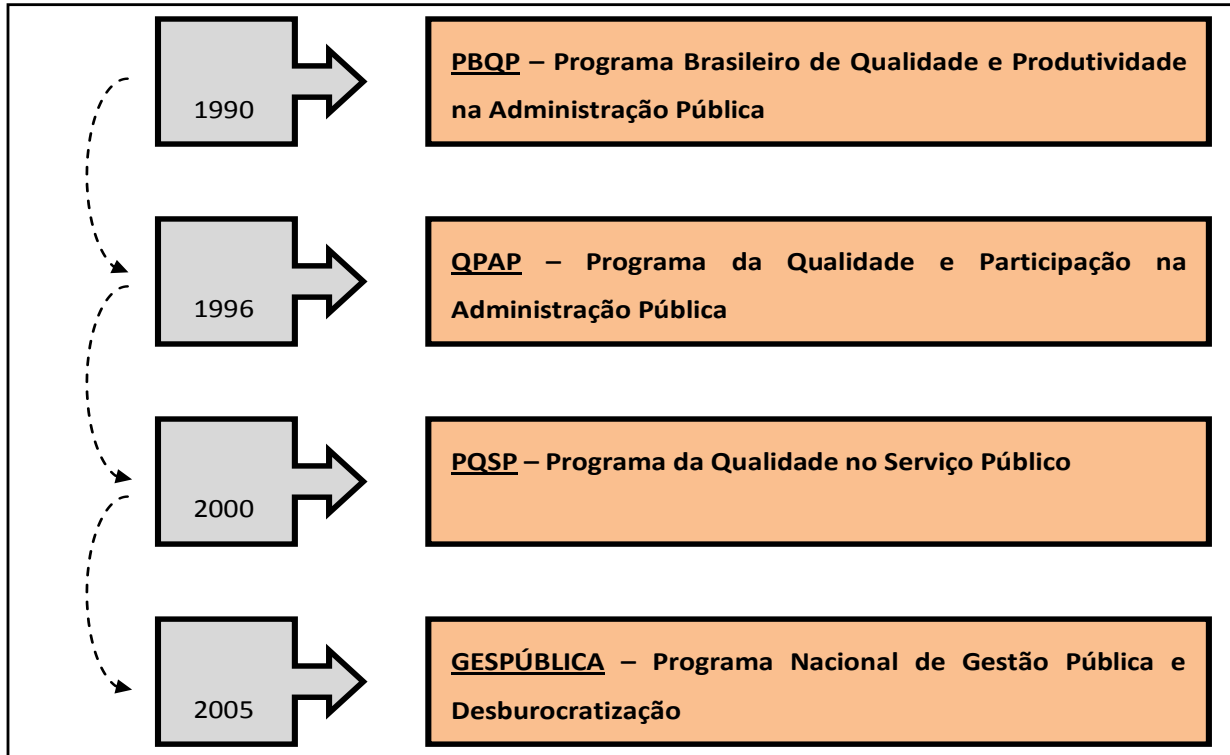


Figura 1 – Histórico das iniciativas para a promoção da gestão pública de excelência. (Elaborado pelo Mestrando)

A partir da primeira iniciativa do Governo Federal, implementada por meio do PBQP - Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade, em 1990, que tinha como objetivo tornar os órgãos públicos mais eficientes na administração dos recursos públicos, materiais e humanos, e mais focados para o atendimento das necessidades da sociedade do que para os seus processos burocráticos internos, representando uma ruptura com o modelo de gestão pública burocrática e um grande passo em rumo a uma gestão pública gerencial.

A partir desse primeiro programa, foram criados novos programas visando a construção de uma gestão pública gerencial mais sólida, voltada a permanente melhoria da qualidade da gestão, com foco no cidadão, na economia dos recursos, na eficiência dos processos, na administração por resultados, na publicidade desses resultados, na eficácia e efetividade das ações e serviços prestados à sociedade.

Assim, conforme descrito no Art. 1º do Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, que instituiu o GESPÚBLICA:

“Art. 1º Fica instituído o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA, com a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos e para o aumento da competitividade do País”. (BRASIL, 2005, Art. 1º).

Na condição de prestadora de serviço, a intenção do Governo é incorporar, por intermédio do GESPÚBLICA, uma orientação para a melhoria contínua do preparo dos agentes públicos em sua relação com a instituição e com os cidadãos e uma noção de Gestão da Qualidade Total (GQT) no funcionalismo público. Sobre esse tema, COOPERS & LYBRAND citados por CARR e LITTMAN (1992, p. 3) definem GQT como sendo a prática de “Envolver todos os funcionários de uma organização para controlar e melhorar permanentemente a maneira como o trabalho é realizado, a fim de ir ao encontro das expectativas de qualidade do cliente”.

Na condição de executora da ação do Estado, o GESPÚBLICA deverá atuar como instrumento de condução dos agentes públicos em suas atividades administrativas e gerenciais diárias, para que sejam praticadas de forma ética, participativa e orientadas para os cidadãos, visando não só a melhoria contínua de resultados, mas também a obtenção de resultados que agreguem realmente valor para a sociedade como um todo, além de orientar e motivar o gestor público para o alcance das metas planejadas, consolidando uma gestão pública com padrões internacionais de excelência, a fim de melhorar a competitividade do país frente aos outros países. Essa idéia fica bastante clara no texto do Art. 2º do Decreto nº 5.378/2005:

Art. 2º O GESPÚBLICA deverá contemplar a formulação e implementação de medidas integradas em agenda de transformações da gestão, necessárias à promoção dos resultados preconizados no plano plurianual, à consolidação da administração pública profissional voltada ao interesse do cidadão e à aplicação de instrumentos e abordagens gerenciais, que objetivem:

- I - eliminar o déficit institucional, visando ao integral atendimento das competências constitucionais do Poder Executivo Federal;
- II - promover a governança, aumentando a capacidade de formulação, implementação e avaliação das políticas públicas;
- III - promover a eficiência, por meio de melhor aproveitamento dos recursos, relativamente aos resultados da ação pública;
- IV - assegurar a eficácia e efetividade da ação governamental, promovendo a adequação entre meios, ações, impactos e resultados; e
- V - promover a gestão democrática, participativa, transparente e ética. (BRASIL, 2005).

Nesse contexto, torna-se essencial o estabelecimento de critérios adequados de avaliação da gestão e seu respectivo controle de resultados, a fim de verificar se cada órgão ou instituição pública está indo ao encontro dos resultados planejados. Conforme consta no Art. 4º do Decreto nº 5.378/2005:

“Art. 4º Os critérios para avaliação da gestão de que trata este Decreto serão estabelecidos em consonância com o modelo de excelência em gestão pública”. (BRASIL, 2005).

Visando o estabelecimento dos critérios de avaliação de gestão, foi elaborado pela Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão as Instruções para Avaliação da Gestão Pública que representam um conjunto de orientações e parâmetros para avaliação da gestão, tendo como referência o Modelo de Excelência em Gestão Pública (MEGP) e os conceitos e os fundamentos preconizados pelo Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA.

Tendo em vista a visão de que a administração pública deve ser de excelência, a fim de justificar a sua própria existência perante a sociedade, o Modelo de Excelência em Gestão Pública foi concebido para permitir que a administração pública pudesse utilizar as técnicas mais contemporâneas de gestão existentes no mercado privado, sem deixar de considerar as particularidades inerentes à sua natureza pública. Assim, para a obtenção da excelência, o administrador público deverá agir com impessoalidade, moralidade, legalidade e eficiência em todos os seus atos de gestão. A esse respeito, a própria Constituição Federal comenta, em seu Art. 37, que: “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Para alcançar a excelência da gestão, são realizadas avaliações continuadas a fim de permitir a administração pública alcançar o “estado da arte” da gestão contemporânea na organização submetida à avaliação. Este aspecto é bem explicitado nas *Instruções para Avaliação da Gestão Pública*:

Este modelo de excelência em gestão, de padrão internacional, que expressa o entendimento vigente sobre o “estado da arte” da gestão contemporânea, é a representação de um sistema de gestão que visa aumentar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações executadas. É constituído por elementos integrados, que orientam a adoção de práticas de excelência em gestão com a finalidade de levar as organizações públicas brasileiras a padrões elevados de desempenho e de qualidade em gestão. (BRASIL, 2008, p. 7).

O Modelo de Excelência em Gestão Pública (MEGP) é a representação de um sistema gerencial constituído de oito partes integradas, que orientam a adoção de práticas de excelência em gestão com a finalidade de levar as organizações públicas brasileiras a padrões elevados de desempenho e de excelência em gestão (BRASIL, 2008, p. 17). O Modelo de Excelência em Gestão Pública possui as seguintes partes integrantes:

- Liderança
- Estratégias e planos
- Cidadãos
- Sociedade
- Informação e conhecimento
- Pessoas
- Processos
- Resultados

A integração existente entre essas partes pode ser verificada na Figura 2. Pode-se perceber que o sistema gerencial está dividido em quatro blocos maiores que agregam as oito partes iniciais. Assim, existe um relacionamento inter e intra blocos integrantes, evidenciando o enfoque sistêmico do modelo de gestão.

No bloco formado pela Liderança, Estratégias e Planos, Cidadãos e Sociedade representa a fase do *planejamento*. Aqui encontraremos o exercício da liderança da alta administração que estabelecerá prioridades para o atendimento das necessidades dos cidadãos e da sociedade como um todo, promovendo a elaboração de estratégias e planos. Na seqüência, o bloco formado por Pessoas e Processos representa a fase da *execução*, ou seja, a materialização ou resultado de tudo que foi planejado. (BRASIL, 2007a, p. 10) “São as pessoas, capacitadas e motivadas, que operam esses processos e fazem com que cada um deles produza os resultados esperados”.

Tendo em vista a possibilidade de haver um distanciamento entre o que foi planejado e o que foi executado, faz-se necessária a atuação do terceiro bloco, formado por Resultados, que

representa o **controle**. Neste bloco realiza-se o acompanhamento do grau de satisfação dos usuários dos serviços públicos, do grau de desempenho dos serviços/produtos e dos processos organizacionais, além do acompanhamento da própria ação do Estado, como orçamento e as finanças públicas, gestão de suprimento, gestão das pessoas e das parcerias institucionais.

Por fim, o quarto bloco – Informações e Conhecimento – representa a **inteligência da organização**. (BRASIL, 2007a, p. 10) Nele são processados e avaliados os dados e os fatos internos da organização e aqueles provenientes do ambiente externo, que não estão sob seu controle direto, mas, de alguma forma, influenciam o seu desempenho. Esse bloco dá à organização a capacidade de corrigir ou melhorar suas práticas de gestão e seu desempenho.

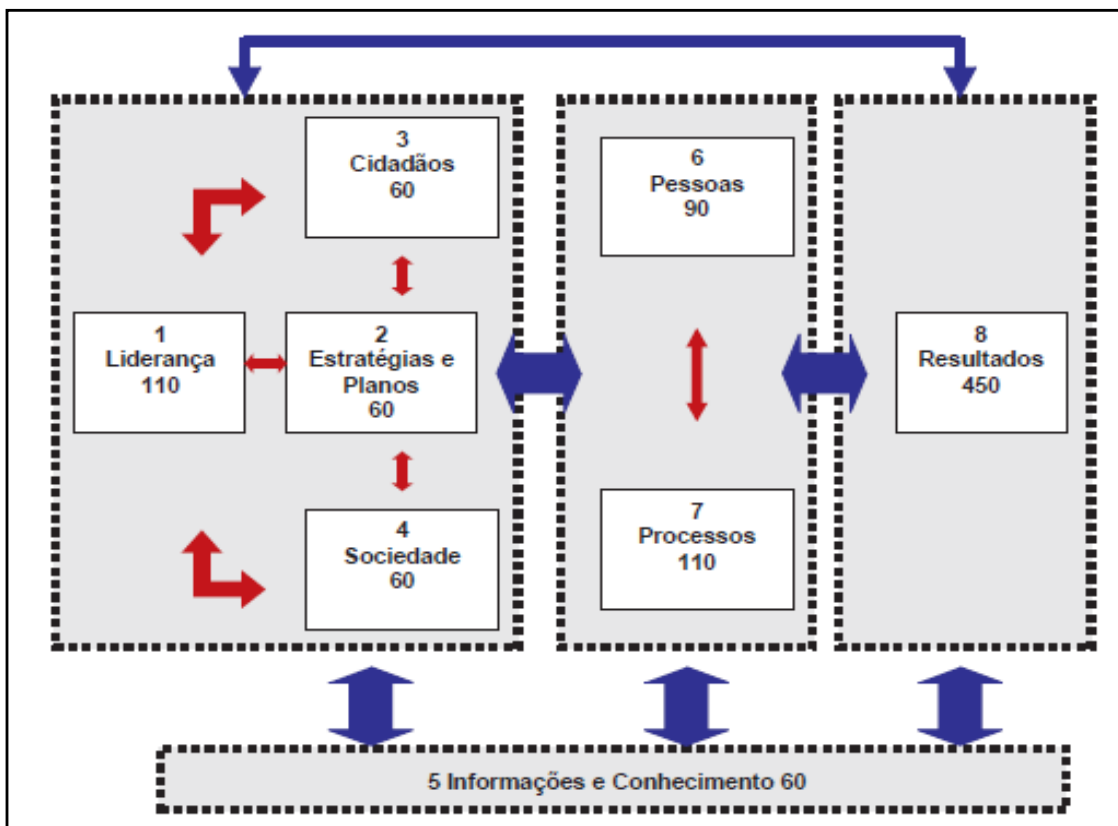


Figura 2 – Representação Gráfica do Modelo de Excelência em Gestão Pública. Fonte (BRASIL, 2008, p. 18).

1.1.6. Indicadores de Excelência em Gestão

Visando a promoção do crescimento econômico e do desenvolvimento da competitividade do país, em benefício de toda a sociedade, nenhum modelo de excelência em gestão é possível sem o uso correto de indicadores que possam quantificar e qualificar o grau de atendimento às necessidades da sociedade e às metas planejadas.

Nesse sentido, GARCIA (2001. p. 5), comenta que sem um processo sistemático de avaliação, a verdadeira gestão pública jamais poderá ser exercida, implicando prejuízos para a população brasileira que tanto necessita da presença de um poder público conduzido com eficiência, eficácia e equidade.

O Instrumento de Avaliação da Gestão Pública elaborado pela Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, conforme pode ser observado na Figura 2, foi estruturado com oito critérios, nos quais foram subdivididos em 25 itens que, da mesma forma, foram subdivididos em 110 alíneas.

É evidente que todos esses parâmetros de avaliação que compõem o Modelo de Excelência não são finalísticos e nem definitivos. Para que o modelo mantenha a sua capacidade de avaliação da gestão ao longo do tempo, deverá sofrer ações contínuas de inovação, mantendo-se contemporâneo e em conformidade com as necessidades da sociedade e com a dinâmica de sua mudança.

Na Tabela 1 encontram-se todos os oito critérios e vinte e cinco itens de pontuação sugeridos para avaliação da gestão das organizações públicas. O grau de atendimento de cada um dos requisitos pela organização irá definir a pontuação em cada item e permitir uma avaliação do estágio de excelência de gestão atingido pela organização.

	Critérios e Itens	Pontos
1	Liderança	110
	1.1. Governança pública e Governabilidade	40
	1.2. Sistema de Liderança	40
	1.3. Análise de desempenho da organização	30
2	Estratégias e planos	60
	2.1. Formulação das estratégias	30
	2.2. Implementação das estratégias	30

3	Cidadãos	60
	3.1. Imagem e conhecimento mútuo	30
	3.2. Relacionamento com os cidadãos-usuários	30
4	Sociedade	60
	4.1. Atuação socioambiental	20
	4.2. Ética e controle social	20
	4.3. Políticas públicas	20
5	Informações e conhecimento	60
	5.1. Informações da organização	20
	5.2. Informações comparativas	20
	5.3. Gestão do conhecimento	20
6	Pessoas	90
	6.1. Sistemas de trabalho	30
	6.2. Capacitação e desenvolvimento	30
	6.3. Qualidade de vida	30
7	Processos	110
	7.1. Processos finalísticos e processos de apoio	50
	7.2. Processos de suprimento	30
	7.3. Processos orçamentários e financeiros	30
8	Resultados	450
	8.1. Resultados relativos aos cidadãos-usuários	100
	8.2. Resultados relativos à sociedade	100
	8.3. Resultados orçamentários e financeiros	60
	8.4. Resultados relativos às pessoas	60
	8.5. Resultados relativos aos processos de suprimento	30
	8.6. Resultados relativos dos processos finalísticos e processos de apoio	100
Total de Pontos		1000

Tabela 1 – Critérios e itens de avaliação e pontuações máximas. Fonte (BRASIL, 2008, p. 25).

Todos esses requisitos de avaliação irão auxiliar a administração a medir seu grau de desempenho (= esforço + resultado), a fim de alcançar a eficiência, eficácia e a efetividade dos serviços públicos prestados.

Ser eficiente, na visão do MAXIMIANO (2000, p. 115) é “Realizar tarefas de maneira inteligente, com o mínimo de esforço e com o melhor aproveitamento possível de recursos”.

Muito mais que uma simples medida de desempenho, é um princípio constitucional aplicado à administração pública, no Art. 37 da Constituição Federal, conforme já comentado anteriormente. Quanto menor for o esforço material e humano necessário para a prestação de um serviço público por uma organização, maior será a eficiência de sua gestão.

Ser eficaz é ser capaz de realizar o que foi planejado. Quanto maior for a coincidência entre os objetivos de uma organização com os resultados alcançados, maior será a eficácia de sua gestão.

MAXIMIANO ilustra a diferença entre eficiência e eficácia por meio da história de duas grandes empresas automobilísticas americanas, a Ford e a General Motors:

Embora Henry Ford fosse um mestre da eficiência, foi a GM que se transformou na maior e mais bem-sucedida empresa do ramo. Esse desempenho é o resultado de sua orientação para o mercado e não apenas para o processo produtivo. Enquanto a Ford tinha uma estratégia de fazer eficientemente o mesmo carro, a GM orientou-se para fazer um carro para cada tipo de cliente. (MAXIMIANO, 2000, p. 123).

A efetividade só é alcançada quando se realiza o que foi planejado e isto transforma a situação existente para quem recebe o serviço. A efetividade pressupõe valorização ou satisfação pelo cliente. O serviço público para ser efetivo deverá promover um impacto imediato ou ao longo do tempo, perceptível por meio de pesquisas de opinião, interna ou externa. Assim, um serviço público pode ser prestado com eficiência (fazer “certo” a coisa), com eficácia (fazer a “coisa” certa), mas não ser efetivo, caso não promova a satisfação da necessidade do cidadão.

BUGARIN conceitua os três termos da seguinte forma:

Efetividade é vista como a expressão do desempenho de uma organização em função da relação entre os resultados alcançados e os objetivos propostos ao longo do tempo.
Eficácia, por sua vez, significa fazer o que é preciso fazer para alcançar determinado objetivo. [...] Diz respeito ao alcance da meta desejada.
Eficiência, numa visão tradicional, se vincula à forma (processo) de realizar determinada tarefa/atividade, [...] considera-se que se determinada tarefa é desenvolvida de acordo com as normas e padrões estabelecidos, ela estará se realizando de forma eficiente.
(BUGARIN, 2001, p. 41).

Embora somente os três termos acima citados estejam mencionados no Art. 2º do Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, que institui o GESPÚBLICA, existe um termo, não menos importante, que deixou de ser mencionado pelo legislador como um dos objetivos a ser alcançado na consolidação de uma administração pública profissional voltada ao interesse do cidadão, a *economicidade*.

O termo economicidade diz respeito a uma boa e regular gestão de bens materiais e humanos de modo a obter a melhor relação custo/benefício possível para a sociedade, em um dado cenário socioeconômico.

Para OLIVEIRA (1990, p. 94) “Economicidade diz respeito a se saber se foi obtida a melhor proposta para a efetuação da despesa pública, isto é, se o caminho perseguido foi o melhor e mais amplo, para chegar-se à despesa e se ela fez-se com modicidade, dentro da equação custo-benefício”.

Já TORRES (1991, p. 37/44) comenta que a economicidade se fundamenta “na adequação entre receita e despesa, de modo que o cidadão não seja obrigado a fazer maior sacrifício e pagar mais impostos para obter bens e serviços que estão disponíveis no mercado a menor preço”.

A fim de promover uma verdadeira mudança nos padrões de qualidade na prestação dos serviços públicos, torna-se necessário dispor não só de indicadores de desempenho que permitam uma adequada visão do estado de desenvolvimento gerencial da instituição, como também de um adequado sistema de controle que disponha de mecanismos sensíveis para medição e análise da eficiência, eficácia, efetividade e, por que não dizer, da economicidade das atividades realizadas pela organização.

1.1.7. O Novo Modelo de Gestão para Resultados – *Governança para o Desempenho*

Conforme preconizado no Guia Referencial para Medição de Desempenho na Administração Pública (BRASIL, 2009, p. 7), existe um conjunto de atributos essenciais que um

bom modelo de gestão para resultados deve possuir. São eles: dinamismo, abrangência e multidimensionalidade.

O *dinamismo* reflete a idéia de integração entre os processos de geração de informações e os processos decisórios gerenciais, táticos e estratégicos. Neste ambiente dinâmico de fluxo de informações, após a definição dos objetivos estratégicos, são institucionalizadas demandas por informações que irão permitir à administração definir os resultados necessários, por meio do estabelecimento de indicadores, calculá-los, por meio de processo sistematizado de obtenção de dados, monitorá-los, por meio de sistemas internos de informações, e avaliá-los, por meio de comparações com resultados esperados ou com valores históricos, com a possibilidade de serem realizados ajustes decorrentes de mudanças organizacionais.

A *abrangência* supõe o envolvimento de todos os administradores, gestores e funcionários não só no monitoramento dos resultados, mas também no alinhamento dos esforços para o alcance do resultado esperado. A falta de abrangência pode promover o desalinhamento de esforços e, por conseqüência, a falta de desempenho.

A *multidimensionalidade* consiste em englobar as múltiplas dimensões de esforços (processos, recursos, estruturas, sistemas informacionais e pessoas) para alinhá-los aos resultados pretendidos. Para que todos os aspectos significativos dos diferentes esforços sejam alcançados e considerados no modelo de gestão para resultados, devem ser usados termos e definições amplos e multidimensionais e evitados termos e definições reducionistas e unidimensionais. Da mesma forma, devem ser deixados de fora do modelo os aspectos e dimensões pouco significativos.

A existência de todos esses atributos em um sistema de gestão para desempenho forma a base para o novo modelo de gestão pública, a *Governança para o Desempenho*. Na linha de evolução dos modelos de gestão do desempenho, este é o modelo mais completo. É caracterizado pela “integração das agendas, alinhamento das estruturas implementadoras a partir de redes de governança e integração sistêmica interna e externa, e mecanismos claros de monitoramento e avaliação, que fortalecem o uso social e a consciência estratégica” (BRASIL, 2009, p. 8).

1.1.8. Mensuração do Desempenho

Desempenho é estabelecido por ações (esforços) conjuntas (organização) ou simples (processo) empreendidas na direção de resultados a serem alcançados. Para a sua correta mensuração torna-se necessário a qualificação do conceito de gestão do desempenho.

O desempenho de uma instituição não pode ser medido por um conjunto de dados isolados mostrando os resultados atingidos. É necessário que os mesmos sejam confrontados com metas ou padrões pré-estabelecidos, ou comparados com os resultados atingidos em períodos anteriores, obtendo-se assim uma série histórica para análise.

Assim, a gestão do desempenho constitui-se em um conjunto organizado de ações institucionalizadas que são exercidas com a finalidade de alcançar uma série de resultados desejáveis, incluindo o estabelecimento de mecanismos de alinhamento de estruturas implementadoras, de natureza material e pessoal, e de sistemática de monitoramento e avaliação.

Uma das principais funções de qualquer controle interno é a Gestão do Desempenho. No entanto, para uma adequada gestão dos dados obtidos e das informações pertinentes geradas, é necessária a definição de um bom modelo de mensuração, que permita uma definição exata do que é o seu desempenho, a partir da definição de um conjunto de variáveis (aspectos e dimensões). É evidente que por ser um modelo, também tem suas limitações. Por isso, deve ter sua limitação reduzida por meio da escolha das variáveis mais relevantes, incluindo o que mais importa e excluindo o que não importa.

Conforme preconizado no Guia Referencial para Medição de Desempenho na Administração Pública (BRASIL, 2009, p. 10), um modelo ou sistema de mensuração deve ir além da geração de indicadores e permitir:

- a) a geração de indicadores em distintas dimensões de esforços e resultados, com diferentes pesos entre estes (uma vez que representam medidas de distintas importâncias); e
- b) a geração de uma nota para cada indicador (o que requererá não apenas apurar o valor do indicador no ato da medição, mas comparar o valor apurado com um valor-meta, seja correspondente a uma meta propriamente dita, seja correspondente a um benchmark), que expresse uma medida relativa (medida atual em relação a uma medida “ideal”).

Nesse contexto, a Mensuração do Desempenho permitirá a geração de uma medida síntese do desempenho institucional que englobe todas as dimensões de esforços e resultados, tornando possível a avaliação do real apurado em comparação a um ideal planejado.

1.1.9. Indicadores de Desempenho

O Modelo de Mensuração do Desempenho deverá identificar quais são as variáveis a serem coletadas que realmente sejam significativas e específicas para a geração de informações por meio do uso de indicadores relevantes para o auxílio à tomada de decisão. Pode-se dizer, portanto, que a medição só se tornará um instrumento de orientação para a melhoria do desempenho da instituição caso o Modelo se utilize de variáveis que possuam uma relação de causa e efeito com o resultado. Neste caso, os indicadores de desempenho serão as ferramentas usadas pelo Modelo para materializar a relação entre variáveis e resultado, por meio de uma medida algébrica (razão, percentual ou índice), com a finalidade de monitorar as ações, corrigir falhas e melhorar o desempenho institucional. É claro que não se quer dizer que os indicadores sejam simplesmente números. Eles são atribuições de valor a metas, ações ou situações as quais possam ser aplicados critérios de avaliação.

Dessa forma os indicadores servem para (BRASIL, 2009, p. 13):

- Mensurar os resultados e gerir o desempenho;
- Embasar a análise crítica dos resultados obtidos e do processo de tomada decisão;
- Contribuir para a melhoria contínua dos processos organizacionais;
- Facilitar o planejamento e o controle do desempenho; e
- Viabilizar a análise comparativa do desempenho da organização e do desempenho de diversas organizações atuantes em áreas ou ambientes semelhantes.

1.1.10. Mensuração do Desempenho: A Cadeia de Valor e as 6 Dimensões do Desempenho

Um *Modelo de Mensuração do Desempenho* deve ter a capacidade de identificar e considerar os múltiplos aspectos existentes nas dimensões do esforço e do resultado para uma correta avaliação do desempenho institucional.

Nesse sentido, a Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), adotou como *Metamodelo* uma concepção de *Cadeia de Valor* que identifica *seis dimensões do desempenho*, permitindo os seguintes benefícios:

- Identifica em cada dimensão distintos objetos de mensuração;
- Orienta a modelagem de indicadores; e
- Permite a construção de painéis de acompanhamento da gestão.

Esse *Metamodelo* permitirá, assim, que os gestores e administradores de cada instituição discutam entre si e elaborarem seus próprios conceitos de desempenho, dentro de sua realidade, com base na metodologia de *Cadeia de Valor* e construam seus modelos específicos de mensuração do desempenho.

A *Cadeia de Valor* trata-se de uma representação ou levantamento de todas as atividades ou processos promovidos por uma instituição para geração de seus produtos ou serviços, permitindo uma melhor visualização de todo o valor agregado em seus processos, da definição dos resultados e de seus impactos.

Por meio da adoção da *Cadeia de Valor e os 6Es do Desempenho*, o *Metamodelo* fará o mapeamento de todos os processos, identificando os valores essenciais que deverão ser acompanhados, com a construção das definições específicas do desempenho daquela organização, de modo a explicitar as dimensões dos resultados e dos esforços que sejam significativas para a produção do resultado almejado no futuro, além de facilitar o necessário alinhamento dos esforços com os resultados.

De acordo com o Guia Referencial para Medição de Desempenho na Administração Pública (BRASIL, 2009, p. 15), o *Modelo da Cadeia de Valor e dos 6Es do Desempenho* constitui-se das dimensões de esforço e de resultado desdobradas em outras dimensões do desempenho. As *dimensões de esforço* são economicidade, execução e excelência; e as *dimensões de resultado* são eficiência, eficácia e efetividade.

A Figura 3 representa uma ilustração do *Metamodelo* denominado *Cadeia de Valor e os 6Es do Desempenho*. Nele são mostradas com clareza as três dimensões do esforço e as três dimensões do resultado.

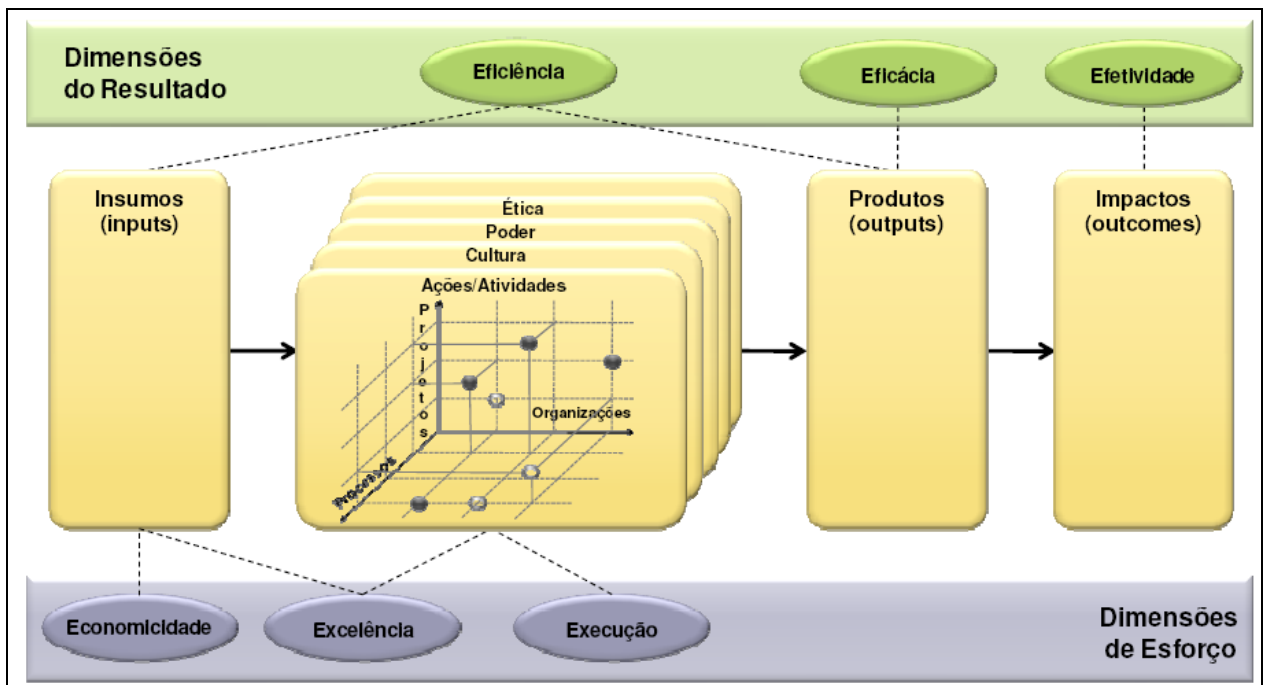


Figura 3 – Cadeia de Valor e os 6Es do Desempenho. Fonte: Martins & Marini. Guia de Governança para Resultados.

Neste modelo são contempladas seis categorias de indicadores que fazem parte das dimensões de esforço ou resultado e que estão relacionados a algum dos elementos da cadeia de valor, composto pelos:

- Insumos (*inputs*);
- Processos/Projetos (ações);
- Produtos/serviços (*outputs*);
- Impactos (*outcomes*).

Os *elementos da cadeia de valor* representam a atuação da ação pública da instituição, desde a obtenção dos recursos até a geração dos impactos provenientes dos produtos/serviços. O uso desses elementos na mensuração do desempenho institucional permite a identificação das principais variáveis associadas ao cumprimento dos seus objetivos.

As seis categorias básicas de indicadores inseridas dentro de suas respectivas dimensões estão relacionadas no Quadro 2, conforme a seguir:

Dimensões do Esforço		
<i>Execução</i>	<i>Excelência</i>	<i>Economicidade</i>
É realização das atividades, processos, projetos e planos pré-estabelecidos.	É a busca da melhor execução e economicidade possível das atividades, processos e projetos, conforme critérios e padrões de qualidade e excelência pré-estabelecidos; é um elemento transversal.	É a busca da melhor gestão possível dos recursos físicos e financeiros disponíveis. Refere-se à obtenção e uso de recursos com o menor ônus possível, na quantidade e forma exigida pelo input.
Dimensões do Resultado		
<i>Efetividade</i>	<i>Eficácia</i>	<i>Eficiência</i>
É o valor agregado ou o grau de satisfação dos clientes pelos serviços, produtos e atividades (<i>outcomes</i>) recebidas da instituição.	É o resultado da capacidade de entrega de produtos e serviços (<i>outputs</i>), na quantidade e qualidade necessárias ao cliente interno ou externo.	É a busca da melhor relação entre os produtos/serviços gerados (<i>outputs</i>) com os insumos empregados (<i>inputs</i>), usualmente sob a forma de custos ou produtividade.

Quadro 2 – Os 6Es do Desempenho e suas Dimensões. (Elaborado pelo Mestrando)

1.1.11. Subdimensões dos 6Es do Desempenho

Para a formação das várias tipologias de indicadores de desempenho a serem utilizadas, são realizados desdobramentos dos 6Es do desempenho em subdimensões que qualificam e auxiliam na caracterização dessas tipologias de indicadores.

O Guia Referencial para Medição de Desempenho na Administração Pública (BRASIL, 2009, p. 20/23), apresenta as principais subdimensões identificadas e suas respectivas descrições, conforme o Quadro 3.

Dimensão	Subdimensões
E1 Efetividade	<p><i>1.1. Impacto Final:</i> é o resultado gerado pelos produtos e serviços de um determinado sistema (organização, programa, política pública, rede etc.) no beneficiário final, ou seja, na sociedade.</p> <p><i>1.2. Impacto Intermediário:</i> é o resultado intermediário gerado pelos produtos e serviços de um determinado sistema (organização, programa, política pública, setor rede etc.) em seu beneficiário direto.</p>
E2 Eficácia	<p><i>2.1. Quantidade/Volume:</i> é o nível de oferta e disponibilidade de um bens ou serviços gerado por um determinado sistema (organização, programa, política pública, rede etc.).</p> <p><i>2.2. Qualidade do produto/serviço:</i> representa a adequação entre as características dos produtos e serviços entregues, e os requisitos e necessidades dos beneficiários.</p> <p><i>2.3. Acessibilidade e Equidade:</i> é a capacidade de disponibilizar bens e serviços equitativamente e fornecê-los de forma equânime, atendendo igualmente as necessidades dos beneficiários e a sociedade.</p> <p><i>2.4. Cobertura:</i> corresponde à relação entre a população atendida sobre a que deveria ser atendida com bens ou serviços públicos gerados por um determinado sistema (organização, programa, política pública, rede etc.).</p> <p><i>2.5. Risco:</i> avalia a probabilidade de um determinado sistema assegurar a entrega de bens e serviços para determinados beneficiários e a população.</p>
E3 Eficiência	<p><i>3.1. Custo-efetividade:</i> relação entre os insumos para a prestação de um determinado serviço ou elaboração de um produto e a efetividade, ou seja, entende-se pelo grau de contribuição de um programa ou ação na consecução de metas e objetivos de impacto fixados para reduzir as dimensões de um problema ou melhorar uma dada situação.</p> <p><i>3.2. Produtividade:</i> relação entre o nível de produção (serviços e produtos) e os recursos utilizados, seja o capital humano, imobilizado, investimentos e o tempo.</p> <p><i>3.3. Tempo:</i> tempo decorrido entre o início e o fim de um determinado</p>

	<p>programa, projeto ou processo. Exemplos: Tempo de ciclo, Frequência de entrega, Tempo de desenvolvimento de novos bens e serviços, Desperdício etc.</p> <p>3.4. <i>Custo unitário</i>: conjunto de custos (fixos, variáveis, reais, atribuídos, específicos e não específicos) a ser imputados a uma atividade por cada unidade de produto ou serviço gerado.</p> <p>3.5. <i>Custo-benefício (qualidade do gasto)</i>: relação entre os dispêndios realizados por um determinado sistema e os retornos obtidos por conta desses dispêndios, apresenta a relação entre os insumos e os produtos gerados.</p>
E4 Execução	<p>4.1. <i>Execução financeira</i>: relação entre o volume de recursos disponibilizados pelo orçamento e o nível de utilização desses recursos visando atender à realização de etapas e/ou atividades de um programa, projeto ou processo (finalísticos ou de suporte).</p> <p>4.2. <i>Execução física</i>: relação entre o volume de produtos previstos para serem entregues pelo orçamento e o nível de entrega desses produtos, visando atender à realização dos projetos e/ou atividades.</p>
E5 Excelência	<p>5.1. <i>Conformidade em relação a padrões de excelência gerencial</i>. O MEGP é um excelente proxy para a medição da excelência de organizações públicas. É um indicador composto qualitativo e quantitativo que abrange critérios como: Liderança, Estratégia e Planos, Cidadãos, Sociedade, Informação e Conhecimento, Pessoas, Processos.</p> <p>5.2. <i>Conformidade</i>: representa a adequação dos projetos, ações e processos aos padrões e requisitos definidos.</p> <p>5.3. <i>Riscos</i>: avalia a probabilidade de ocorrência de falhas ou a entrega de produtos fora das especificações estabelecidas nos processos ou nos programas, de modo que isso possa provocar a insatisfação das partes envolvidas.</p> <p>5.4. <i>Causalidade</i>: é a avaliação de fatores precedentes que impactam ou influenciam o comportamento ou resultado subsequente, sendo, deste modo, indicadores que avaliam a adequação a padrões, normas e especificações.</p> <p>5.5. <i>Comunicação</i>: é a avaliação dos fluxos de informação e seus canais,</p>

	averiguando a existência ou não de falhas no processo de comunicação.
E6 Economicidade	<p>6.1. <i>Quantidade de recursos</i>: é o nível de oferta e disponibilidade de um produto ou serviço gerado por um determinado fornecedor ou sistema (organização, programa, política pública, setor rede etc.).</p> <p>6.2. <i>Qualidade dos recursos</i>: representa a adequação entre as características dos produtos e serviços adquiridos, e os requisitos e necessidades da organização (ou Governo).</p> <p>6.3. <i>Acessibilidade</i>: é a capacidade de captar bens e serviços equitativamente e fornecê-los de forma equânime, atendendo igualmente as necessidades dos beneficiários e a sociedade.</p> <p>6.4. <i>Cobertura</i>: é a avaliação do nível de abrangência de um determinado insumo crítico para a execução de programas, projetos, processos, sendo desta forma um insumo que requer alta disponibilidade.</p> <p>6.5. <i>Risco</i>: Avalia a possibilidade de ocorrência de falhas no fornecimento de recursos para prover programas, projetos e processos.</p>

Quadro 3 – Dimensões e Subdimensões dos 6Es do Desempenho. Fonte: Guia Referencial para Medição de Desempenho na Administração Pública (BRASIL, 2009, p. 20/23)

1.1.12. Desempenho Ótimo e Estrutura de Ponderação

De acordo com as regras deste *Metamodelo*, uma instituição só conseguirá otimizar seu desempenho se atuar ao longo de toda a Cadeia de Valor. Caso contrário, se o modelo escolhido por alguma instituição focalizar algumas das dimensões dos 6Es em detrimento de outras, poderá tornar a avaliação do desempenho ineficaz. Por exemplo: a ênfase puramente no “E” da eficácia (desconsiderando-se os “Es” da eficiência e da efetividade) tende a tornar precária a produtividade e a qualidade dos serviços prestados ao cidadão.

Dessa forma, a fim de alcançar a otimização de seu desempenho, a instituição deverá elaborar um modelo que leve em consideração todos os 6Es do Desempenho e, ainda, que

estejam devidamente balanceados. Conforme definido no Guia Referencial para Medição de Desempenho na Administração Pública (BRASIL, 2009, p. 33):

“O desempenho ótimo é aquele que é efetivo, eficaz, eficiente, excelente, econômico e cuja execução de ações e atividades ocorre em conformidade com requisitos e prazos definidos”.

Nesse sentido, o modelo de desempenho ótimo é representado pela seguinte equação matemática:

$$\sum_{i=1}^6 (Ei) = 6 \quad (6)$$

Considerando as seguintes regras:

Efetividade (E1): E1 está presente = 1, E1 não está presente = 0;

Eficácia (E2): E2 está presente = 1, E2 não está presente = 0;

Eficiência (E3): E3 está presente = 1, E3 não está presente = 0;

Execução (E4): E4 está presente = 1, E4 não está presente = 0;

Execução (E5): E5 está presente = 1, E5 não está presente = 0;

Economicidade (E6): E6 está presente = 1, E6 não está presente = 0.

Por meio dessa regra, pode-se chegar aos seguintes resultados:

Desempenho Ótimo = $E1+E2+E3+E4+E5+E6 = 6$;

Desempenho Sub-ótimo = $E1+E2+E3+E4+E5+E6 < 6$, há ausência de um ou mais E.

Além disso, há ainda que ser considerada uma certa precedência entre os 6Es, impondo a necessidade de existir uma ponderação (uso de pesos) entre eles para a geração de uma medida final do desempenho. Outro ponto que também é de grande importância é que a não obediência a essa ordem de prioridade e de pesos pode levar a instituição a padrões sub-ótimos de desempenho. Assim, quanto à precedência ou prioridade, a estrutura deverá possuir a seguinte ordem:

1ª Efetividade (E1);

- 2ª Eficácia (E2);**
3ª Eficiência (E3);
4ª Execução (E4);
5ª Execução (E5); e
6ª Economicidade (E6).

Quanto à ponderação, os pesos deverão seguir a mesma ordem de prioridade citada acima, de forma que o mais prioritário (*E1 – Efetividade*) tenha um peso maior que os demais, conforme pode ser observado abaixo:

$$[E1 > E2 > E3] > [E4 \geq E5 \geq E6]$$

Pode-se perceber que a estrutura de pesos prioriza a *Dimensão do Resultado* sobre a *Dimensão do Esforço*.

O *Metamodelo*, portanto, deverá possuir dois conjuntos de pesos, um para as *Dimensões* e outro para os *Indicadores*.

O Quadro 4 seleciona duas propostas de ponderação das *Dimensões* que podem ser utilizados no *Metamodelo* de uma instituição pública.

A lógica de todas as possibilidades de ponderação é a seguinte: *Resultado* vale mais que *Esforço*. Dessa forma, qualquer combinação de pesos que faça com que a soma dos pesos da *Dimensão do Resultado* fique maior que a da *Dimensão do Esforço*, pode ser utilizada. Por meio dessa lógica, pode-se concluir que as instituições que se esforçam menos, mas obtêm o resultado esperado devem ser mais bem pontuadas do que aquelas que se esforçam muito, mas que obtêm resultados insatisfatórios.

Vale, portanto, a seguinte regra de ouro para a escolha dos pesos do *Metamodelo*: *Dimensão do Resultado* > 50% ou *Dimensão do Esforço* < 50% da soma dos pesos.

Dimensões do Desempenho	Proposta 1		Proposta 2	
	Pesos	Proporção da Dimensão	Pesos	Proporção da Dimensão
Efetividade (E1)	3,0	70% (Resultado)	2,3	60% (Resultado)
Eficácia (E2)	2,5		2,0	
Eficiência (E3)	1,5		1,7	
Execução (E4)	1,5	30% (Esforço)	1,7	40% (Esforço)
Excelência (E5)	1,0		1,3	
Economicidade (E6)	0,5		1,0	
Total dos Pesos	10,0	100%	10,0	100%

Quadro 4 – Propostas de ponderação das *Dimensões do Metamodelo*. (Elaborado pelo Mestrando)

No que diz respeito à ponderação para os *Indicadores*, foi estabelecido no Guia Referencial para Medição de Desempenho na Administração Pública (BRASIL, 2009, p. 35) uma variação de pesos que vai de 1 a 5, segundo critérios de seleção de indicadores, propiciando obter maior sensibilidade no processo de priorização.

1.2. A Auditoria de Avaliação da Gestão e o Controle Interno na Administração Pública

1.2.1. Controle da Gestão na Administração Pública

A fim de que uma organização possa alcançar os padrões estabelecidos dentro do planejamento estratégico, torna-se necessário a determinação de mecanismos formais e informais de medição do grau de qualidade, da quantidade e da efetividade de como os serviços públicos estão sendo realizados e disponibilizados à sociedade. Esse procedimento é de suma importância para o atendimento das metas estabelecidas, pois, não existe controle sem medidas de desempenho.

Destaca-se que um controle efetivo de gestão não deve se restringir ao simples controle contábil e legal das atividades realizadas por uma organização pública. Deve compreender uma

perspectiva mais ampla, conforme proposto por GOMES (seção 1.1.2 desta revisão bibliográfica).

Assim, a finalidade do controle de gestão na Administração Pública, em uma visão macro, é de assegurar a satisfação das demandas do desenvolvimento econômico e social de um Estado impostas pela sociedade e, em uma visão micro, é assegurar que os resultados estratégicos, táticos e operacionais estabelecidos pela chefia de uma organização sejam alcançados.

O interesse pelo estudo e aprofundamento da atividade de controle interno na Administração Pública já vem sendo discutido há algum tempo. Aliás, tanto a idéia de controle interno quanto a de administração gerencial foram bases fundamentais para a elaboração da Reforma do Estado, que ainda está em pleno vapor desde a década de 80.

RIBEIRO faz o seguinte comentário a respeito desse assunto:

O projeto de reforma administrativa de iniciativa do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado tem por base um diagnóstico de crise fiscal do modelo de administração burocrática característico do Estado nacional-desenvolvimentista e interventor, vigente entre os anos 30 e final da década de 80 no Brasil. Tendo cumprido o seu papel no passado, o modelo burocrático torna-se obsoleto por seu caráter excessivamente formalista e rígido, hierarquizado e pouco comprometido com resultados. A alternativa a este modelo é denominada administração gerencial ou administração por resultados. (RIBEIRO, 1997, p. 3).

Nesse ambiente de reforma administrativa, visando aparelhar o Estado às novas demandas a administração pública para uma visão mais gerencial, conforme a tendência dos países na década de 80 e 90, do século passado, o legislador inseriu no texto constitucional, por meio dos Arts. 70 e 74 da Constituição Federal, ordenamento jurídico relacionado à atividade do controle interno, conforme destacado abaixo:

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

[...]

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;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (BRASIL, 1988).

Na verdade, antes do texto constitucional de 1988, em decorrência do aumento da estrutura do Estado na década de 60, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 já estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Enquanto seu Art. 75 estabelece os tipos de controle, seu artigo 76 determina que caberá ao Poder Executivo o controle interno de sua administração, conforme pode ser verificado a seguir:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. (BRASIL, 1988).

Além das atribuições previstas na Constituição, que é o de exercer o papel de auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo, várias outras têm sido conferidas ao Tribunal de Contas da União por meio de leis específicas. O Art. 3º da Lei nº 8.443/2001, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências, fornece ao Tribunal de Contas da União, no âmbito de sua competência e jurisdição, o poder regulamentar, podendo, em consequência, expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos (Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão), obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade. Adicionalmente, o Art. 49 da mesma Lei determinou que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade, dentre outras, de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Dessa forma, as Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas pelos órgãos do Poder Executivo Federal obedecer, complementarmente às normas e instruções emanadas do TCU, as orientações e instruções expedidas pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, conforme previsto no Art. 22 da Lei nº 10.180/2001.

Diante da leitura dos textos constitucional e infraconstitucional pode-se perceber a importância desempenhada pelo Tribunal de Contas da União nas atividades relacionadas ao controle interno e para a consecução da plena governança das instituições públicas.

Entende-se por governança nas instituições públicas a capacidade que possui uma instituição, por meio de suas ações administrativas, financeiras e operacionais, de interagir com as expectativas ou interesses legítimos da sociedade.

Segundo ARAÚJO (2002, p. 5), a fonte da governança nas instituições públicas “[...] são os próprios agentes públicos ou servidores do Estado que possibilitam a formulação/implementação correta das políticas públicas e representam a face deste diante da sociedade civil e do mercado, no setor de prestação de serviços diretos ao público”.

Devido a sua importância para a Administração Pública, torna-se necessário ter em mente os benefícios advindos da adoção de um sistema de controle interno para o alcance da eficiência, legalidade, eficácia, economicidade e efetividade da gestão pública.

PISCITELLI (1988, p. 33, *apud* RIBEIRO, 1997, p. 7) relaciona os quatro enfoques essenciais de um sistema de controle na administração pública:

- a) a revisão, a verificação das operações sob o aspecto eminentemente contábil, formal e legal;
- b) a eficiência, que concerne aos meios empregados, aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos;
- c) a eficácia, a verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos; e
- d) a avaliação dos resultados, o julgamento da própria administração.

Nesse sentido, para que o sistema de controle interno de uma determinada instituição possa alcançar os fins esperados, torna-se de vital importância a preparação de profissionais de auditoria especializados na realização de auditorias de avaliação e acompanhamento das atividades de gestão, servindo como colaboradores na condução de uma gestão eficiente, eficaz e efetiva de suas instituições.

1.2.2. Auditoria Interna

Antes de realizar uma análise mais profunda do conceito de Auditoria de Avaliação da Gestão e de suas características, é importante comentar os conceitos de Auditoria Interna, seus objetivos e subdivisões.

Auditoria Interna pode ser definida como aquela que é exercida por uma equipe de profissionais da própria entidade com habilidades multidisciplinares que, por meio do exercício de atividades sistemáticas, objetivas e independentes, visam identificar possíveis inadequações administrativas ou operacionais que possam frustrar o atendimento de determinada meta estabelecida pela alta administração e/ou que conflitam com as normas legais. Além de possuir uma atividade de caráter permanente, o auditor interno possui independência profissional dentro da organização, não se subordinando a nenhum departamento.

Para o CFC, conforme definição descrita na NBC T 12:

12.1.1.3 – A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (CFC, 2003).

MIGLIAVACCA (2004, p. 46) comenta o conceito de uma auditoria interna eficaz dizendo que se trata de um controle organizacional que pode assegurar à administração que os objetivos genéricos de controle interno estejam sendo alcançados.

Nas Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna o conceito de Auditoria Interna é descrito conforme abaixo:

Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (assurance) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle, e governança corporativa. (AUDIBRA, 2004, p. 9).

Para ALMEIDA, a profissão do auditor interno surgiu como uma ramificação da profissão de auditor externo e, conseqüentemente, do contador. Comenta, ainda que:

O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver

atividades que ele possa vir um dia a examinar (como, por exemplo, elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira em sua independência. (ALMEIDA, 1996, p. 25)

No Brasil, suas atividades são orientadas pelas normas técnicas NBC T 12 aprovada pela Resolução 986 (CFC, 2003), e norma profissional NBC P 3 aprovada pela Resolução 781 de (CFC, 1995).

A Auditoria Interna, de acordo com o foco dado no trabalho de avaliação, pode ser dividida em várias categorias, conforme a seguir:

- a) Auditoria Contábil;
- b) Auditoria de Sistemas;
- c) Auditoria Operacional;
- d) Auditoria de Avaliação da Gestão;
- e) Auditoria Especial e outras.

1.2.2.1. Auditoria Contábil

Técnica de auditoria que visa coletar informações suficientes que permitam concluir pela regularidade ou não dos registros contábeis em relação aos princípios fundamentais de contabilidade. Da mesma forma, se destina a verificar se suas demonstrações contábeis refletem a verdadeira situação financeira e patrimonial, suas origens e aplicações de recursos e o resultado das operações de sua instituição.

A CGU/SFCI, por meio da IN nº 01/2001, em seu Anexo, p. 32, Capítulo IV, item 5, subitem III, dá a seguinte definição para Auditoria Contábil:

III. Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. (BRASIL, 2001a)

Hoje em dia, tendo em vista os avanços obtidos pela informatização dos sistemas contábeis e de controle interno, a auditoria contábil ficou dependente de outro tipo de auditoria, a auditorias de sistemas.

1.2.2.2. Auditoria de Sistemas

A auditoria de sistemas informatizados ou auditoria de tecnologia da informação visa assegurar a fidedignidade e privacidade desses sistemas informatizados de controle interno, a fim de evitar intervenções que possam provocar ocorrência de fraudes e vazamentos de informações que possam prejudicar os planos e metas estabelecidos pela instituição.

Cabe ao auditor interno informar à Administração, por meio de relatórios, sua conclusão a respeito da eficiência, eficácia e desempenho do sistema contábil informatizado no tratamento dos dados inseridos, de acordo com as normas internas e legais existentes na área contábil, e a respeito da adequação dos procedimentos de segurança em processamento de dados.

PIATTINI e DEL PESO (2006, p. 179, *apud* TRISCIUZZI, 2009, p. 97) a Auditoria de Informática como sendo “o processo de recolher, agrupar e avaliar evidências para determinar se um sistema informatizado salvaguarda os ativos, mantém a integridade dos dados, direciona de forma eficaz os fins da organização e utiliza com eficiência os recursos”.

A respeito do conceito de segurança de informática, CRUZ e GLOCK (2003, *apud* SOUZA, 2007, p. 30) comentam que “a segurança da informática diz respeito à garantia da impessoalidade de acesso não autorizado ao conteúdo das bases de dados e dos programas, assim como da continuidade do processamento de dados em situações decorrentes de riscos”.

1.2.2.3. Auditoria Operacional

Visa avaliar a eficácia, eficiência e economicidade das atividades operacionais desenvolvidas pela instituição, por meio da comparação dos resultados alcançados com os recursos disponibilizados de natureza material, humana e tecnológica. Em outras palavras: sua missão é avaliar se a instituição como um todo ou cada departamento que a constitui, assim como suas operações e programas estão atingindo os objetivos institucionais propostos, identificando as falhas e as irregularidades existentes, a fim de ajudar a administração no atendimento às metas estabelecidas, assim como no aprimoramento das diretrizes e normas internas de natureza operacional.

POLIMENI afirma que:

A Auditoria Operacional é um conjunto de técnicas e procedimentos empregados para se realizar uma ampla e construtiva revisão da estrutura organizacional e seus componentes. Compreende um exame analítico das atividades do negócio, destinado a determinar sua adequação para alcançar as políticas e os objetivos gerenciais e para estabelecer o grau de adesão ao sistema estabelecido. POLIMENI (1988, p. 6, apud TRISCIUZZI, 2009, p. 93)

O auditor interno deve avaliar os controles utilizados nas diversas atividades desenvolvidas pela organização, por meio da realização de exames detalhados das rotinas e procedimentos operacionais, a fim de identificar a necessidade, ou não, do aperfeiçoamento dos controles já existentes, ou sua substituição, ou implantação de controles adicionais.

No ponto de vista da auditoria realizada no setor público federal, a CGU/SFCI, por meio da IN nº 01/2001, em seu Anexo, p. 32, Capítulo IV, item 5, subitem IV, define a Auditoria Operacional da seguinte forma:

IV. Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados. (BRASIL, 2001a)

1.2.2.4. Auditoria de Avaliação da Gestão

A Auditoria de Gestão é realizada com vistas a certificar a regularidade das contas, a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a moralidade e legalidade na aplicação dos recursos materiais e humanos colocados sob a responsabilidade dos gestores públicos.

De acordo com GRATERON:

A auditoria de gestão procura mostrar os pontos fracos e fortes da organização, estabelecendo as recomendações necessárias para melhorar o processo de tomada de decisões. Procura avaliar, baseada nos critérios ou parâmetros de eficiência, efetividade e economia, o processo de tomada de decisões e seu efeito no atingimento das metas e objetivos da organização. GRATERON (1999, p. 51)

Pela ótica do setor público federal, a CGU/SFCI, por meio da IN nº 01/2001, em seu Anexo, p. 32, Capítulo IV, item 5, subitem I, define a Auditoria de Avaliação da Gestão da seguinte forma:

I. Auditoria de Avaliação da Gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios 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, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos. (BRASIL, 2001a)

A visão da importância da Auditoria de Avaliação da Gestão para o planejamento estratégico da instituição é bem explicitada por COCURULLO (2004, p. 165, *apud* TRISCIUZZI, 2009, p. 94) em sua definição de auditoria de gestão. Segundo o autor, a auditoria de gestão é aquela que realiza o exame e a avaliação dos sistemas políticos, critérios e procedimentos utilizados pela empresa na sua área de planejamento estratégico, tático e, principalmente, no processo decisório.

1.2.2.5. Auditoria de Acompanhamento da Gestão

Embora seja semelhante, em parte, à auditoria de avaliação da gestão, seu foco está no acompanhamento sistemático dos processos de gestão a fim de evitar a ocorrência de práticas gerenciais que possam prejudicar o bom desempenho da instituição.

A CGU/SFCI, por meio da IN nº 01/2001, em seu Anexo, p. 32, Capítulo IV, item 5, subitem II, define a Auditoria de Acompanhamento da Gestão da seguinte forma:

II. Auditoria de Acompanhamento da Gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional. (BRASIL, 2001a)

1.2.2.6. Auditoria Especial

Tem como objetivo o exame de fatos ou situações consideradas relevantes em trabalhos não compreendidos na programação normal do planejamento de auditoria. Sua realização é geralmente oriunda de solicitações de membros do conselho fiscal, de qualquer diretoria e, até mesmo, da própria presidência da instituição.

VIDAL resume o conceito de auditoria especial da seguinte forma:

[...] trata-se de trabalhos especiais de auditoria, não compreendidos na programação dos projetos previstos pela área, oriundos de solicitações dos membros do conselho administrativo e fiscal ou das diretorias da empresa. Incluem-se nesta modalidade de auditoria:

- a) Os exames de fraudes e irregularidades;
- b) A desmobilização, aquisição, fusão, cisão e/ou incorporação de empresas;
- c) Testes sobre contratos especiais de grande vulto, em relação aos negócios da empresa.

VIDAL (2004, p. 41, apud TRISCIUZZI, 2009, p. 98)

Em uma instituição pública, a determinação de sua realização pode ser originada do Ministério Público, do Ministério de Estado em que a instituição estiver subordinada, por solicitação de outras autoridades superiores e do próprio Presidente da República.

Tendo em vista a grande diversidade de trabalhos de auditoria existentes hoje em dia, quaisquer outros tipos de trabalhos de auditoria não inseridos nos anteriormente comentados poderão ser classificados como auditoria especial, conforme descrito pela CGU/SFCI, por meio da IN nº 01/2001, em seu Anexo, p.32, Capítulo IV, item 5, subitem V:

V. Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos de auditoria não inseridos em outras classes de atividades. (BRASIL, 2001a)

1.2.3. Relatório de Auditoria da Avaliação da Gestão da Administração Pública Federal

Como já mencionada no item 1.2.2 desta revisão bibliográfica, a Auditoria de Avaliação da Gestão da Administração Pública é um instrumento de controle e fiscalização realizada com vistas à emissão de certificado de regularidade, do ponto de vista da legalidade e moralidade, das

contas públicas assim como dos atos de gestão que determinam a aplicação dos recursos públicos colocados sob a responsabilidade dos gestores públicos.

Após sua realização é emitido o Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão que se constitui na forma pela qual os resultados dos trabalhos realizados são levados ao conhecimento dos níveis hierárquicos superiores e, até mesmo, do Tribunal de Contas da União.

A CGU/SFCI, por meio da IN nº 01/2001, em seu Anexo, p. 40, Capítulo V, Seção I, item 4, *caput*, comenta o conceito de Relatório de Auditoria dizendo que se trata do documento que reflete os resultados dos exames efetuados pelo Sistema de Controle Interno. Prossegue, ainda, discriminando os seguintes tipos de relatórios produzidos pelo Sistema de Controle Interno:

- I. Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão;
- II. Relatório de Fiscalização;
- III. Relatório de Auditorias Operacional e Especial;
- IV. Relatório de Auditoria de Acompanhamento; e
- V. Relatório de Auditoria de Recursos Externos.

O Tribunal de Contas da União (TCU), por meio de sua Instrução Normativa nº 57/2008, estabeleceu as normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal, para sua análise.

A IN nº 57/2008 do TCU, em seu Art. 1º, § 1º, item IV trata do conceito de Relatório de Gestão da seguinte forma:

IV. relatório de gestão: conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial relativos à gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas, organizado de forma a possibilitar a visão sistêmica da conformidade e do desempenho desta gestão. (BRASIL, 2008)

Já o Inciso I do Art. 2º da mesma Instrução estabelece que os órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta, incluídas as fundações e empresas estatais, bem como suas unidades internas são Unidades Jurisdicionadas ao TCU, cujos responsáveis estão sujeitos à apresentação de relatório de gestão ou de processo de contas.

Conforme previsto no Art. 3º, os Relatórios de Gestão poderão ser encaminhados ao TCU pelo órgão de controle interno a que estiver vinculada a unidade jurisdicionada dos respectivos

responsáveis, sendo considerados parte integrante dos processos de contas ordinárias que vierem a ser constituídos.

O TCU definirá anualmente em decisão normativa de natureza sigilosa as UJ cujos responsáveis apresentarão contas ordinárias para fins de julgamento, sob a forma de tomada ou prestação de contas, ficando os responsáveis pelas demais unidades jurisdicionadas dispensados de apresentarem as suas contas ao Tribunal, para essa finalidade, conforme estabelecido no Art. 4º, *caput*, da IN nº 57/2008 do TCU.

O Relatório de Gestão do responsável por unidade jurisdicionada que, na forma do art. 4º, for instado a apresentar contas ordinárias deverá ser submetido à Auditoria de Avaliação da Gestão pelo respectivo órgão de controle interno, conforme previsto no §6º do Art. 3º da mesma IN.

A Auditoria de Avaliação da Gestão será realizada na UJ pelo órgão de controle interno quando motivada por decisão normativa do TCU ou a seu critério. Neste caso, fica desobrigado de apresentar as contas ordinárias para julgamento do TCU, exceto se forem constatadas quaisquer das ocorrências a que se refere o art. 16, incisos II e III, da Lei nº 8.443, de 1992.

Os resultados dos trabalhos realizados nas atividades de Auditoria de Avaliação da Gestão pelo órgão de controle interno serão materializados em um documento chamado de Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão, mencionado no Art. 2º da Decisão Normativa nº 102, de 2 de dezembro de 2009, e 103, de 10 de fevereiro de 2010, do TCU e no Inciso I, do item 4, Seção I, Capítulo V, da IN nº 01/2001 da SFC, conforme abaixo:

4. O Relatório é o documento que reflete os resultados dos exames efetuados pelo Sistema de Controle Interno. Os principais relatórios produzidos pelo Sistema de Controle Interno são:
 - I. Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão;
 - a) Origem: SFC/MF, Órgãos/Unidades Setoriais e Unidades Regionais do Sistema de Controle Interno.
 - b) Destinatários: Ministro de Estado ou autoridade equivalente; Tribunal de Contas da União - TCU; dirigente de Unidade Gestora ou de Entidade examinada. (BRASIL, 2001a)

É importante ressaltar que, até bem pouco tempo, o TCU focava seus trabalhos de auditoria na verificação da *conformidade da gestão*, ou seja, na análise da legalidade, da legitimidade e da economicidade dos atos e fatos inerentes à administração financeira, orçamentária e patrimonial das UJ, como forma de inibir a má utilização dos recursos públicos.

No entanto, em decorrência da evolução dos conceitos de governança pública divulgadas em diversos países, caracterizadas por conceitos de controle social e de transparência de informações inerentes às atividades desempenhadas pelos gestores públicos, as Tomadas e Prestações de Contas passaram a ser vistas como instrumentos de aferição da Governança da Administração Pública, que *consiste na capacidade do governo em responder às demandas da sociedade* (BRASIL, 2010, p. 4).

Nesta nova visão, o TCU substituiu o conceito tradicional, focado apenas no exame da legalidade e da legitimidade por uma nova postura em relação ao exame e julgamento das contas, por um conceito mais atual e abrangente de aferição ou *avaliação da gestão* pública, com a inclusão da *avaliação do desempenho*.

A *avaliação do desempenho*, conforme consta na IN nº 57/2008 do TCU, em seu Art. 1º, § 1º, item XIV, consiste na análise da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais, expressos em metas e resultados negociados com a administração superior ou definidos nas leis orçamentárias, e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades.

No Art. 1º, § 1º, item XIV da IN nº 57/2008 do TCU é definido o que deverá ser levado em conta na análise do desempenho da gestão da Unidade Jurisdicionada auditada:

XIV. exame do desempenho: análise da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais, expressos em metas e resultados negociados com a administração superior ou definidos nas leis orçamentárias, e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades. (BRASIL, 2008)

1.2.4. Indicadores de Desempenho

Indicadores de desempenho são números que representam a avaliação qualitativa ou quantitativa das características dos bens e serviços produzidos por uma organização, permitindo à administração um adequado acompanhamento de sua gestão atual e a possibilidade de gerenciar ações que visem à melhoria dos resultados ao longo do tempo. Por ser um número, percentagem ou razão que reflete um aspecto do desempenho, pode ser comparado com metas pré-estabelecidas.

Na área pública, o estudo dos indicadores de desempenho por meio de “séries estatísticas” torna possível a verificação de evidências que capacitam o gestor público a avaliar em que ponto de eficiência, eficácia, efetividade ou economicidade determinado processo se encontra e em que direção está indo com relação aos objetivos e valores preconizados no planejamento estratégico da organização.

O uso de indicadores representa um método prático para avaliar o grau real de sucesso das várias ações institucionais realizadas por uma organização. O estudo de sua evolução permite a uma organização intervir de forma pontual na solução de determinados gargalos ou discrepâncias existentes em suas atividades operacionais, administrativas, gerenciais ou financeiras, reorientando a administração quando se desvia de seus objetivos estratégicos.

A utilização de indicadores de desempenho para aferir os resultados alcançados pelos administradores é uma metodologia que está relacionada ao conceito de gerenciamento voltado para resultados (Results Oriented Management – ROM). Esse conceito tem sido adotado nas administrações públicas de diversos países, especialmente os de cultura anglo-saxônica (EUA, Austrália, Reino Unido) (TCU, 2000, p.9).

Conforme já citado no item 1.9 deste referencial teórico, o Art. 1º, § 1º, item XIV da IN nº 57/2008 do TCU define que na análise do desempenho da gestão da Unidade Jurisdicionada auditada deverá ser levado em conta a eficácia, a eficiência, a efetividade e a economicidade da gestão.

Declaração semelhante pode ser encontrada nas normas de Auditoria da INTOSSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – International Organisation of Supreme Audit Institutions). Conforme descrito no seu subitem 1.0.40, a auditoria de desempenho será realizada por meio da análise da economia, eficiência e eficácia, e compreende:

- (a) auditoria da economia das atividades administrativas, de acordo com princípios e práticas administrativas sólidas 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. (INTOSAI¹, 1998)

¹ A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) foi criada em 1953, em Cuba, com o objetivo de promover o desenvolvimento e a transferência de conhecimentos, melhorar a fiscalização governamental em todo o mundo. Vide www.intosai.org.

Pode-se perceber que a alínea (c) contém, em sua essência, dois tipos de indicadores: o da eficácia e o da efetividade. Essa afirmação pode ser mais facilmente entendida quando verificada a definição de efetividade constante no item 2.10, Apêndice II, Anexo C, da Circular nº 8/2010 da SGM. Segundo a referida norma a *efetividade* pode ser definida como sendo uma relação entre os resultados alcançados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados) que motivaram a atuação institucional. Representa o impacto dos resultados processos para fora da UJ, ou seja, em relação aos objetivos da MB como um todo ou da sociedade.

A *eficácia* pode ser conceituada como o grau de atendimento das metas programadas, em determinado espaço de tempo, sem considerar os custos incorridos. Reflete a medida de satisfação dos clientes em relação às características do produto ou serviço prestado.

A *eficiência* pode ser conceituada como a relação entre o resultado gerado por uma determinada atividade e os insumos empregados para sua realização, dentro de um determinado período de tempo. Essa dimensão, portanto, mede o esforço do processo de transformação de insumos em produtos ou serviços. Neste sentido, a eficiência pode ser alcançada por meio do cotejamento dos seguintes aspectos: Qualidade (resultado) x Insumos (quantidade ou tempo e custos).

Conforme pode ser observado na Figura 4, a eficiência só é alcançada quando existe um equilíbrio perfeito entre a qualidade (resultado) esperada e os insumos incorridos. Se a qualidade cair em decorrência da redução do consumo dos insumos, o produto final ou serviço estará sendo realizado com ineficiência. Se a qualidade se elevar em decorrência do aumento do consumo dos insumos, o produto final ou serviço ainda estará sendo realizado com ineficiência. Dessa forma, deve-se ter sempre em vista a combinação ótima dos insumos que são envolvidos na produção do produto ou prestação do serviço ao cliente com a qualidade ou resultado esperado.

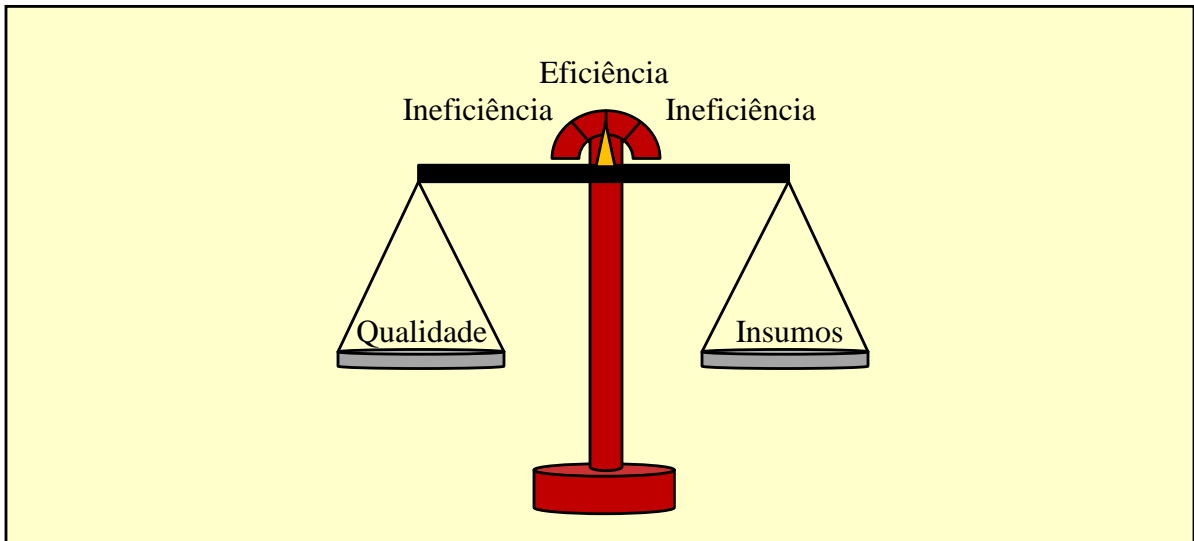


Figura 4 – Representação Gráfica dos aspectos da Eficiência. (Elaborado pelo Mestrando)

A *economicidade* diz respeito à performance com que a administração gerencia os recursos materiais, financeiros e humanos colocados à sua disposição na consecução de suas atividades. Para se alcançar e dimensão da economicidade a administração deverá minimizar os custos dos insumos utilizados, sem comprometimento dos padrões de qualidade necessários na produção de um produto ou serviço.

1.2.5. O Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal

Com base na CF/88, que estabeleceu em seu art. 74 as finalidades do Sistema de Controle Interno, o governo editou o Decreto nº 3.591/2000, apresentando nova disposição sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visando à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais.

Em seu art. 3º, o referido Decreto dispõe sobre as atividades que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Já especificamente no § 4º do mesmo artigo, fica clara qual é a finalidade da avaliação da gestão para os administradores públicos federais:

“§ 4º A avaliação da gestão dos administradores públicos federais visa a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e a examinar os resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais”.
(BRASIL, 2000a).

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem por objetivo a avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos federais e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

As diretrizes, princípios, conceitos e normas técnicas relativas ao Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF), estão definidas na IN nº 01, de 06 de abril de 2001, da SFC.

Em seu Art. 3º são relacionadas as finalidades do SCIPF, conforme descrito abaixo:

3. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem como finalidades:
- a) avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 - b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
 - c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e
 - d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (BRASIL, 2001a)

Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

- a) órgão central: a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), incumbida da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos e das unidades que compõem o Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados;
- b) órgãos setoriais: as Secretarias de Controle Interno do Ministério da Defesa, do Ministério das Relações Exteriores, da Casa Civil e da Advocacia - Geral da União;
- c) unidades setoriais: as Unidades de Controle Interno dos comandos militares como setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa; e
- d) unidades regionais do órgão central: as Gerências Regionais de Controle Interno – GRCI, nos Estados.

A IN nº 01/2001 da SFC, no seu Capítulo III, Seção IV, item 2, define que:

2. Os indicadores são informações obtidas com a aplicação de fórmulas que fornecem indícios de eficiência, eficácia, legalidade e economicidade de como são conduzidas as operações,

por meio de uma interdependência entre as variáveis em questão. Os indicadores podem ser expressos em termos numéricos ou percentuais. (BRASIL, 2001a)

Semelhantemente ao descrito no Art. 1º, § 1º, item XIV da IN nº 57/2008 do TCU, que define que na análise do desempenho da gestão da Unidade Jurisdicionada auditada deverá ser levado em conta a eficácia, a eficiência, a efetividade e a economicidade da gestão, citado no item 1.2.3 deste referencial teórico, a IN nº 01/2001 da SFC, no seu Capítulo III, Seção IV, item 5, relaciona os aspectos a serem medidos pelos indicadores e suas respectivas definições:

5. Os indicativos e indicadores podem aferir a legalidade, a economicidade, a eficiência e a eficácia, que são definidos como:

I. legalidade: Consiste na aderência dos atos e fatos de gestão praticados, aos normativos legais e técnicos que regem os mesmos.

II. economicidade: Expressa variação positiva da relação custo/benefício, na qual busca-se a otimização dos resultados na escolha dos menores custos em relação aos maiores benefícios. Revela a atenção da gestão com o bom uso qualitativo dos recursos financeiros, por definição, escassos, desde a adequação da proposta orçamentária das metas a serem atingidas, passando pela coerência com respeito aos preços de mercado, o desenvolvimento de fontes alternativas de receita e a obtenção dos menores custos por produto gerado.

III. eficácia: É o grau de atingimento das metas fixadas para um determinado objeto de uma ação em relação ao previsto, em um determinado período.

IV. eficiência: É a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta, frente a padrões estabelecidos. Mede, então, a utilização dos recursos de que a unidade ou entidade dispõe para realizar um conjunto de ações e operações que visam atingir um propósito de trabalho previamente programado. A eficiência está associada ao uso dos recursos disponíveis em relação aos produtos e serviços finais elaborados. (BRASIL, 2001a, p.28)

Em relação aos requisitos básicos que os indicadores de desempenho devam possuir, o item 4, descreve o seguinte:

4. Os requisitos básicos para seleção e produção de indicadores de gestão são os seguintes:

I. seletividade: capacidade de captar os aspectos, etapas e resultados essenciais ou críticos das operações examinadas.

II. simplicidade e baixo custo de obtenção: facilidade de compreensão e aplicação, gerado a baixo custo, por meio da utilização de relações percentuais simples, média aritmética e outras formas de obtenção.

III. cobertura: suficientemente representativo, inclusive em termos estatísticos, do processo ou da área a que se refere.

IV. oportunidade: capacidade de registrar, fornecer e manter adequadamente os dados, informações e a memória de cálculo utilizados na geração dos próprios indicadores.

V. permanência e estabilidade: consonância, ao longo do tempo, e geração com base em procedimentos rotinizados e incorporados às atividades. (BRASIL, 2001b, p.28)

2. METODOLOGIA

Neste capítulo serão abordados temas relacionados à metodologia empregada no processo de elaboração desta pesquisa.

2.1. Metodologia da Pesquisa: Conceitos

A palavra Metodologia é formada pela junção de três palavras gregas: metá (mudança, reflexão crítica sobre), hodós (via, caminho) e logos (saber, estudo). Os três termos aglutinados traduzem o significado de Metodologia, que significa “caminho da reflexão crítica do saber”.

A Metodologia da Pesquisa é um procedimento intelectual de investigação que utiliza métodos e técnicas apropriadas com a finalidade de buscar respostas ou soluções ao problema estudado.

De acordo com COLLIS e HUSSEY (2005, p.61) metodologia “refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”.

Por meio do uso da metodologia científica o pesquisador estará buscando uma nova visão ou verdade sobre uma realidade estudada. A metodologia empregada deverá ser aquela que viabilizará a solução do problema e dos objetivos do estudo.

RUIZ (1985, p. 131) define método como sendo “o conjunto de etapas e processos a serem vencidos ordenadamente na investigação dos fatos ou na procura da verdade”. Essa constante busca pela verdade e a consciência humana da existência de um problema é que irão motivar a pesquisa, dando início a uma série de procedimentos metodológicos que irão culminar na solução daquele problema. A indução realizada para alcançar essa solução constitui a pesquisa propriamente dita.

2.2. Tipos de Pesquisa

Com tudo que foi dito até agora, pode-se definir pesquisa científica como a realização de uma investigação delineada de acordo com as normas da metodologia consagradas pela ciência.

A literatura revela a classificação da pesquisa de várias formas:

a) Quanto à finalidade

- *Pesquisa pura (ou básica)*: quando não tiver por finalidade a utilização prática, contribuindo apenas para a satisfação do desejo de adquirir conhecimento e/ou para o avanço do conhecimento já existente.
- *Pesquisa aplicada (ou prática)*: quando for desenvolvida com a finalidade de aplicação prática na solução de problemas existentes na vida real.

b) Quanto aos objetivos

- *Pesquisa exploratória*: proporciona maior profundidade sobre o assunto estudado, possibilitando a construção de hipóteses. Pode ser realizada por meio de entrevistas, pesquisa bibliográfica ou estudos de caso. GIL (1991, p. 45) comenta que “embora o planejamento da pesquisa exploratória seja bastante flexível, na maioria dos casos assume a forma de pesquisa bibliográfica ou de estudo de caso”.
- *Pesquisa descritiva*: nela os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem interferência do pesquisador. COLLIS e HUSSEY (2005, p. 24) dizem que “é a pesquisa que descreve o comportamento dos fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão”.
- *Pesquisa explicativa*: Identifica fatores determinantes para a ocorrência dos fenômenos.

c) Quanto aos procedimentos técnicos

- *Pesquisa bibliográfica*: elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na Internet. Segundo MARCONI e LAKATOS (1996, p. 66), a pesquisa bibliográfica abrange a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc., até meios de

comunicação orais, com a finalidade de colocar o pesquisador em contato direto com o assunto.

- *Pesquisa Documental*: quando elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico.
- *Pesquisa Experimental*: o pesquisador determina um objeto de estudo, realiza seleção das variáveis que seriam capazes de influenciá-lo, o controle e a observação dos efeitos que as variáveis produzem no objeto, ou seja, o pesquisador procura refazer as condições de um fenômeno a ser estudado, para observá-lo sob controle.
- *Pesquisa de Campo*: observação e coleta de dados diretamente no local da ocorrência dos fatos que motivaram a pesquisa.
- *Estudo de Caso*: quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento.
- *Pesquisa Ex-Post-Facto*: quando o “experimento” se realiza depois dos fatos.
- *Pesquisa Ação*: quando concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo. Os pesquisadores e participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo.
- *Pesquisa Participante*: quando se desenvolve a partir da interação entre pesquisadores e membros das situações investigadas.

d) Quanto à forma de abordagem

- *Pesquisa quantitativa*: aborda o problema estudado medindo ou quantificando os dados e resultados obtidos. Usa, geralmente, ferramentas estatísticas. As opiniões e informações são traduzidas em números para serem classificadas e analisadas.
- *Pesquisa qualitativa*: aborda o objeto de pesquisa sem a preocupação de medir ou qualificar os dados coletados. Possui característica de uma pesquisa descritiva. Além disso, os dados obtidos são analisados por indução. Realiza-se, geralmente, a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados.

e) Quanto ao método

- *Indução*: o pesquisador procura descrever e estudar fenômenos específicos na tentativa de buscar regras de comportamento ou leis que irão explicar o fenômeno de forma generalizada. Parte-se, então, de uma visão particular para uma visão generalizada de um fenômeno, visando a previsão e o controle de seu acontecimento. A esse modo de pensar o agir, chama-se indução. Segundo RUDIO (2007, p. 12) a indução “consiste numa operação mental em que, a partir de fatos observados na realidade empírica, chega-se a uma proposição geral que se denomina “lei”, que é uma condensação de conhecimento, determinando como os fatos acontecem e são regidos”.
- *Dedução*: este método é utilizado quando se quer transformar enunciados universais em particulares. Segundo SILVA (2003, p.40) “O ponto de partida é a premissa antecedente, que tem valor universal e o ponto de chegada é o conseqüente (premissa particular)”.

2.3. Caracterização da Pesquisa

Diante do que foi dito a respeito dos tipos de pesquisa, a metodologia utilizada na presente pesquisa deve ser classificada pelos seguintes aspectos:

Quanto à finalidade, ela é classificada como *pesquisa aplicada*, por ser desenvolvida visando contribuir para o desenvolvimento das atividades de controle interno realizadas na MB.

Quanto aos objetivos, ela é classificada como *pesquisa descritiva*, pois tenta descrever os problemas relacionados à duplicidade do uso de metodologias de avaliação de desempenho pela DCoM e pela DAdM.

Quanto aos procedimentos técnicos, é uma pesquisa *bibliográfica e documental*, por realizar um levantamento minucioso sobre livros, artigos, teses, dissertações, documentos normativos da Marinha, Leis e Decretos federais e manuais, a fim de suscitar a melhoria da metodologia utilizada nas auditorias de avaliação do desempenho e nos controles internos nas UJ. A presente pesquisa será também um *estudo de caso*, por fazer uma análise das diferenças metodológicas da avaliação do desempenho da gestão dentro da Marinha do Brasil. De acordo

com YIN (2001, p. 32), o estudo de caso é adequado por quando se tratar de uma pesquisa empírica que “investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Quanto à forma de abordagem, deve ser considerada uma *pesquisa qualitativa*, pois visa abordar o tema da pesquisa utilizando-se da técnica de indução, abordando o assunto relacionado à auditoria de desempenho e de indicadores de desempenho sem se preocupar em realizar medições ou coletas de dados.

Quanto ao método, foi utilizado nesta pesquisa o método *dedutivo*, por analisar a amplitude das fundamentações teóricas, considerando as particularidades inerentes ao estudo do caso em questão. Para tal, foi empregado o estudo de caso por permitir uma investigação que preserva as características e significados dos eventos da vida real.

2.4. Limitação da Pesquisa

A definição do problema e das questões norteadoras da pesquisa originaram-se de conversas com oficiais da Marinha que exercem funções relacionadas à auditoria de avaliação da gestão realizada pela DCoM e à divulgação do GESPÚBLICA, por meio do Programa NETUNO da DAdM. Os oficiais comentaram a respeito de alguns problemas relacionados às diferenças metodológicas de avaliação do desempenho existentes entre as duas Diretorias.

Face ao meu interesse no assunto, e após comentado o problema evidenciado para o Professor Júlio (orientador), ele me sugeriu o aprofundamento do tema em questão.

Assim, a presente pesquisa se limitará à análise das diferenças metodológicas apuradas na avaliação do desempenho da gestão entre as duas Diretorias e as sugestões para melhoria do controle interno na Marinha não se estende às demais Forças Armadas, não sendo, por isso, considerações generalizadas.

2.5. Coleta e Tratamento dos Dados

Quanto à coleta de dados, por se tratar de uma pesquisa bibliográfica, documental e um estudo de caso, será realizado um levantamento minucioso de dados e informações em livros, artigos, teses, dissertações, em documentos normativos da Marinha, Leis e Decretos federais e manuais internos. Os dados obtidos serão analisados e preparados para possibilitar uma adequada comparação das metodologias apresentadas, a fim de sejam respondidas as questões norteadoras dessa pesquisa.

3. A AUDITORIA DE AVALIAÇÃO DA GESTÃO NA MARINHA E SUAS DIFERENÇAS METODOLÓGICAS COM O GESPÚBLICA

Neste capítulo será feito um detalhamento minucioso da metodologia de avaliação do desempenho, no que diz respeito aos seus indicadores de desempenho, utilizada na auditoria de avaliação da gestão promovida por iniciativa da Diretoria de Contas da Marinha (DCoM) nas Unidades Jurisdicionadas (UJ) da Marinha, cujos fundamentos são diretamente baseados nas Instruções expedidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e Secretaria Federal de Controle Interno e indiretamente baseados nos conceitos balizadores do estado da arte em gestão pública existentes no Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA.

3.1. Orientação Institucional da DCoM

De acordo com a Ordem Interna nº 10-01 da DCoM (BRASIL, 2009), que estabelece as normas para o planejamento e a execução da Auditoria de Avaliação da Gestão, conduzida pela DCoM nas UJ apresentadoras de contas, a Auditoria de Avaliação da Gestão é o instrumento de controle/fiscalização destinado à emissão de opinião sobre o exercício financeiro anterior, com vistas a certificar a regularidade das contas e da execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, bem como a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, de acordo com definição dada pela IN nº 01/2001 da SFC, em seu Anexo, p. 32, Capítulo IV, item 5, subitem I, citada no item 1.2.2 do referencial teórico.

Conforme item 3.1 da Ordem Interna nº 10-01/2009, da DCoM, cabe ao TCU definir anualmente em Decisão Normativa as UJ cujos responsáveis apresentarão contas ordinárias para fins de julgamento, sob a forma de Tomada ou Prestação de Contas, ficando os responsáveis pelas demais UJ dispensados de apresentarem suas contas ao Tribunal, para essa finalidade, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.443/93.

O item 3.2 da mesma Ordem Interna prevê que a Auditoria de Avaliação da Gestão deverá ser sintetizada por meio de um Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão emitido pela DCoM a ser encaminhado ao TCU, conforme previsto no Art. 2º da DN nº 102/2009 do TCU e Capítulo V, Seção I, item 4, Inciso I da IN nº 01/2001 da SFC, citadas no item 1.2.3 do referencial teórico.

De acordo com o item 3.4 da OI nº 10-01/2009, da DCoM, na elaboração do Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão, o Auditor deverá adotar critérios de avaliação do desempenho para determinar se uma dada condição satisfaz ou supera o resultado esperado da Organização. As fontes para os critérios podem ser leis, regulamentos, políticas, procedimentos, melhores práticas, literatura científica, etc. Assim, considerando o poder regulamentar conferido ao TCU pelo art. 3º da Lei nº 8.443/1992, para expedir normativos sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade, e o Art. 49 da mesma Lei que determinou que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deverão manter, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade, dentre outras, de apoiar o controle externo realizado pelo TCU no exercício de sua missão institucional, ambos já citados no item 1.2.1 no referencial teórico, os auditores da DCoM deverão obedecer primordialmente os critérios de avaliação do desempenho oriundos de regulamentos e normas expedidos pelo TCU e, complementarmente, as orientações e instruções expedidas pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC).

Tendo em vista que o Relatório de Gestão do responsável por Unidade Jurisdicionada que for instado a apresentar contas ordinárias deverá ser submetido à Auditoria de Avaliação da Gestão da DCoM, conforme previsto no §6º do Art. 3º da IN nº 57/2008 do TCU, citada no item 1.2.3 do referencial teórico, os critérios de avaliação da gestão da UJ deverão ser correspondentes àqueles que foram determinados que fossem apresentados no seu respectivo Relatório de Gestão.

Nesse sentido, a Secretaria Geral da Marinha (SGM), por meio de sua Circular nº 8/2010, divulgou instruções para as Unidades Jurisdicionadas (UJ) visando a uniformização dos procedimentos para Apresentação de Contas ao Tribunal de Contas da União (TCU). Esta nova metodologia inclui uma substancial mudança na postura adotada pelo TCU no que se refere à avaliação das contas das UJ, uma vez que o Tribunal passa a priorizar a *Avaliação da Gestão*, sob o duplo aspecto da CONFORMIDADE e do DESEMPENHO dos atos e fatos inerentes à administração financeira, orçamentária e patrimonial das UJ.

3.2. A atual Avaliação da Gestão das UJ na Marinha do Brasil

De acordo com o item 5.1 da Circular nº 8/2010 da SGM, a avaliação da gestão consistirá no somatório da avaliação da CONFORMIDADE e do DESEMPENHO da gestão, semelhante ao previsto na IN nº 57/2008 do TCU, em seu Art. 1º, § 1º, item IV, conforme já citada no referencial teórico. A Figura 5 mostra uma representação gráfica dos aspectos da avaliação da gestão realizada na Marinha:

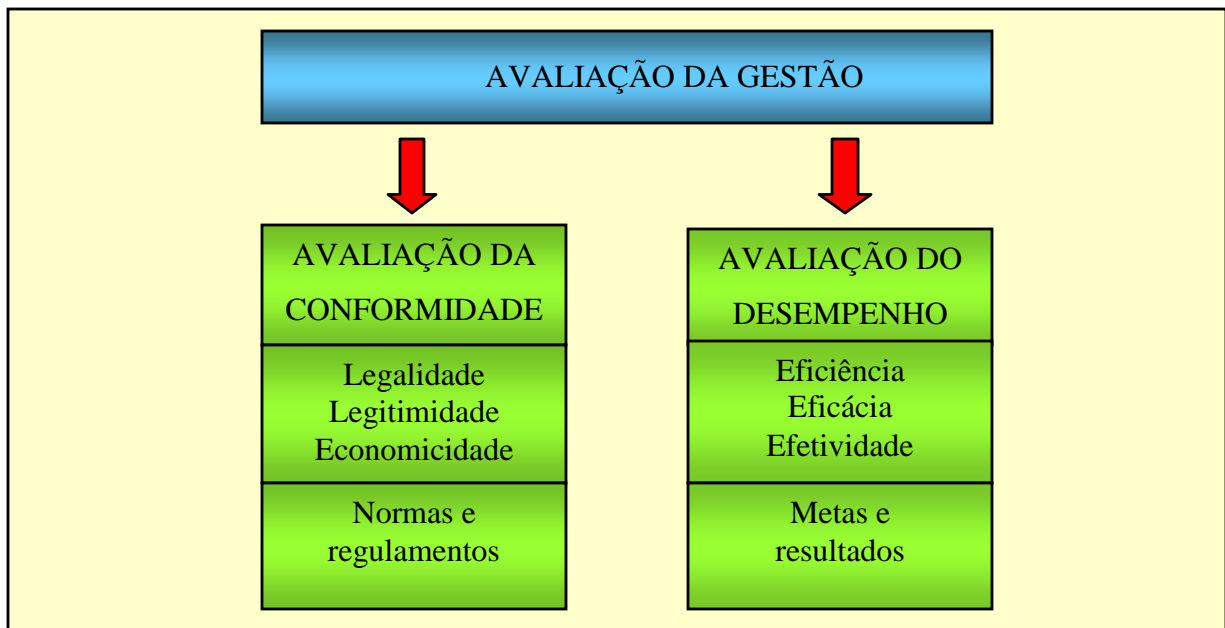


Figura 5 – Representação Gráfica do Modelo de Avaliação da Gestão das UJ. (Elaborado pelo Mestrando)

Como pode ser identificado na Figura 3, que representa a metodologia de apresentação das contas divulgada pela Circular nº 8/2010 da SGM, na avaliação da *conformidade da gestão*, a DCoM deverá avaliar a compatibilidade da conduta do agente com as normas legais e regulamentos em vigor na Administração Pública. Já, na avaliação do *desempenho da gestão*, a DCoM deverá avaliar a execução das metas institucionais e dos resultados alcançados pela UJ, mediante a avaliação dos Parâmetros ou Indicadores de Desempenho (ID) apresentados por ocasião da apresentação de seus Relatórios de Gestão (RG).

Pode-se perceber que a Circular nº 8/2010 da SGM não contemplou a *economicidade* como parte da avaliação do desempenho das UJ, diferentemente do preconizado no Inciso XIV, §1º, Art. 1º, da IN nº 57/2008 do TCU, citado no item 1.2.3 do referencial teórico. Por aquela norma, a *economicidade* deve ser avaliada de forma objetiva segundo os ditames legais e normativos, por ocasião da avaliação da *conformidade da gestão*.

3.3. Características dos Indicadores de Desempenho

De acordo com o item 4 do Apêndice II ao Anexo B, da Circular nº 8/2010 da SGM, para que os indicadores se tornem úteis para as finalidades de quem os especifica e práticos para quem virá a utilizá-los, sendo considerados satisfatórios, precisam possuir os seguintes requisitos ou critérios de qualidade desejáveis:

a) Adaptabilidade – capacidade de resposta frente às possíveis mudanças comportamentais e necessidades dos clientes; caso contrário, os indicadores podem tornar-se desnecessários ao longo do tempo, devendo ser eliminados ou substituídos;

b) Representatividade – capacidade de expressar os resultados essenciais de uma atividade ou processo. Os indicadores devem ser capazes de captar as etapas mais importantes e críticas dos processos, com dados precisos, a fim de se tornar uma fonte correta de informação que seja suficientemente representativa e abrangente. Neste contexto, devem ser desprezados os dados de pouca importância existentes no processo ou atividade. Os dados devem ser obtidos em local e momento bem definidos, a fim de alcançar os objetivos pretendidos pela administração no uso do indicador;

c) Simplicidade – capacidade de ser facilmente compreendido e aplicado, não envolvendo, portanto, dificuldades de cálculo, de uso ou de entendimento. Essa característica garante ampla aceitação por toda a organização;

d) Rastreabilidade – capacidade de facilidade para identificação da origem dos dados, ou seja, quando, onde e a que período se referem os dados obtidos;

e) Disponibilidade – capacidade de facilidade ao acesso aos dados primários para a sua devida coleta, registro e manutenção para o cálculo do indicador pelas pessoas autorizadas, no tempo e local certos, a fim de obter informações atuais e corretas;

f) Economicidade – capacidade de coleta de dados e atualização das informações a um custo adequado para o cálculo do indicador. Dessa forma, a manutenção da base de dados não pode ser dispendiosa, a fim de que os benefícios trazidos com os indicadores sejam maiores que os custos incorridos na sua medição;

g) Praticidade – capacidade que possui de fornecer informações práticas que permitam uma adequada tomada de decisões gerenciais. Para tal, deve ser testado, modificado ou excluído quando não atender a essa condição.

h) Estabilidade – capacidade de ser obtido por meio de processos rotineiros e permanentes ao longo do tempo, permitindo condições para a formação e avaliação de uma série histórica;

i) Validade – capacidade de refletir o fenômeno a ser monitorado;

j) Independência – capacidade de captar os resultados atribuíveis especificamente às ações que sejam desejáveis de serem monitoradas, ou seja, devem ser evitados indicadores que possam ser influenciados por fatores externos à ação a ser avaliada; e

k) Cobertura – capacidade de representar adequadamente a amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardado o princípio da seletividade e da simplicidade.

Conforme já comentado anteriormente no item 3.2 desta pesquisa, na avaliação do desempenho da gestão de uma UJ deverão ser levados em conta os seguintes aspectos: a eficácia, a eficiência, a efetividade e a economicidade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais, expressos em metas e resultados negociados com a administração superior ou definidos nas leis orçamentárias, e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades. Deste modo, para cada dimensão de análise podem ser considerados um ou mais indicadores de desempenho.

3.4. Tipos de Indicadores de Desempenho

A definição de “*o que medir*” deve estar relacionada diretamente à *estratégia de negócio* da UJ, isto é, sua visão estratégica.

Os indicadores são representados por medidas que quantificam o consumo de um insumo, representam um resultado ou o desempenho de um processo (produto ou serviço) realizado por uma organização. Os indicadores podem ser classificados da seguinte forma:

- Simples (originado de uma única medição) ou composto (originado de mais de uma medição);
- Específico (atividades ou processos específicos) ou global (resultados pretendidos por uma organização);
- Direto ou indireto em relação à característica medida; e
- Direcionadores (indicam que algo pode ocorrer) ou resultantes (indicam o que aconteceu).

O item 3 do Apêndice II ao Anexo B, da Circular nº 8/2010 da SGM descreve quais são os tipos de indicadores a serem utilizados na avaliação da gestão de uma UJ. São eles:

a) Indicadores Estratégicos ou macroindicadores

Informam “quanto” a organização se encontra na direção da consecução de sua visão. Refletem o desempenho em relação aos fatores críticos de sucesso que estão relacionados aos objetivos estratégicos da organização. Dessa forma, para a adoção dos indicadores estratégicos faz-se necessário a definição prévia da *visão de futuro* da organização, ou seja, definir o que a organização deseja ser ou para onde quer ir. Em seguida devem ser estabelecidos os *fatores críticos de sucesso*, ou seja, definir quais são os fatores em que a organização deve focar que estão relacionados ao planejamento estratégico da organização.

Um exemplo a ser citado seria o da UJ Pagadoria de Pessoal da Marinha.

Visão de Futuro: Tornar-se uma organização militar com tecnologia de ponta no processo de pagamento dos servidores militares e civis da Marinha.

Fator Crítico de Sucesso: Desenvolvimento de habilidades na área de Tecnologia da Informação (TI).

Macroprocesso: Capacitação de pessoal.

Macroindicadores: Titulação, número de aulas de treinamento de pessoal, produção técnico-científica, participação em congressos etc.

b) Indicadores de Qualidade (eficácia)

São também conhecidos como *Indicadores da Satisfação dos Clientes*.

De acordo com o subitem 3.3 do Apêndice II ao Anexo B, da Circular nº 8/2010 da SGM, os *Indicadores da Qualidade* medem como o produto ou serviço é percebido pelo cliente e a capacidade do processo em atender os requisitos dos clientes. Podem ser aplicados para a organização como um todo, para um processo ou para uma área. Devem ser baseados em levantamentos estatísticos (pesquisa de opinião) e não em “achismos”.

Os *Indicadores da Qualidade* que não estejam diretamente ligados ao índice de satisfação dos clientes podem ser obtidos pela comparação do número de sucessos (Indicador da Qualidade) ou fracassos (Indicador da Não-Qualidade) com o total dos produtos ou serviços realizados, conforme abaixo:

$$\text{Indicador da Qualidade: } \frac{\text{Total de Saídas certas} \times 100}{\text{Total de Saídas (produtos/serviços)}} \quad (1)$$

$$\text{Indicador da Não-Qualidade: } \frac{\text{Total de Deficiências/Erros/Desperdícios} \times 100}{\text{Total de Saídas (produtos/serviços)}} \quad (2)$$

A partir daí, se procederá à medição da *eficácia* do resultado por meio da comparação do índice de qualidade obtido com o índice padrão de aceitação definido para um determinado processo (índice da qualidade desejado). Assim, uma vez obtido o índice de qualidade, divide-se o mesmo pelo índice desejado, conforme pode ser observado abaixo:

$$\frac{\text{Índice da qualidade obtido} \times 100}{\text{Índice da qualidade desejado}} = \% \quad (3)$$

c) Indicadores de Produtividade (eficiência)

Os *Indicadores de Produtividade* medem o esforço empregado para gerar os produtos e serviços, ou seja, a eficiência com que os recursos (insumos) são utilizados na produção de bens ou serviços direcionados ao público interno ou externo de uma organização. É de grande utilidade para identificar falhas existentes dentro dos processos e atividades desenvolvidas, permitindo que sejam amenizadas ou corrigidas para que não tragam prejuízos à organização e aos seus clientes.

Os *Indicadores de Produtividade* devem andar lado a lado com os *Indicadores da Qualidade*, formando o equilíbrio necessário ao desempenho global da organização.

Por exemplo: duas UJ sendo anualmente auditadas por uma equipe de auditores da DCoM resultaria em serviços de auditoria de altíssima *Qualidade* – as UJ receberiam muito mais atenção e orientação. A produtividade, entretanto, estaria comprometida: a proporção de uma equipe de auditores para duas UJ obrigaria a DCoM a aumentar seu efetivo de profissionais, aumentando seus custos operacionais. Por outro lado, uma equipe de auditores para auditar anualmente dez UJ teria poucas condições para fazer um bom trabalho. Embora a produtividade aumentasse violentamente, a *Qualidade* das auditorias provavelmente seria reduzida.

Dessa forma, deve ser dada igual importância aos *Indicadores da Qualidade* e da *Produtividade*, de modo que ao melhorar um deles o outro também melhore.

Para a medição da produtividade de um produto ou atividade, devemos comparar o que foi gerado, com o que foi empregado de recursos para a geração do produto ou atividade. O resultado indicará o quanto está sendo consumido ou utilizado para cada unidade do que foi produzida, entregue ou prestada.

Diferentemente dos *Indicadores da Qualidade*, cujos resultados aparecem na forma de percentual, por comparar unidades de medida semelhantes, os *Indicadores da Produtividade* são a relação entre duas unidades de medida diferentes, uma que quantifica os recursos consumidos ou utilizados e outra que quantifica as saídas produzidas.

Assim, os *Índices da Produtividade* podem ser obtidos da seguinte forma:

$$\boxed{\frac{\text{Total de bens/serviços produzidos}}{\text{Recursos utilizados}}} \quad \text{ou} \quad \boxed{\frac{\text{Recursos utilizados}}{\text{Total de bens/serviços produzidos}}} \quad (4)$$

Conforme citado no subitem 3.4 do Apêndice II ao Anexo B, da Circular nº 8/2010 da SGM, é de extrema importância que os indicadores sejam elaborados após a identificação das

saídas (bens e serviços produzidos) e dos recursos utilizados no processo que será medido por estes indicadores.

Da mesma forma que os *Indicadores da Qualidade*, os resultados dos *Indicadores da Produtividade* (índices da produtividade) devem ser comparados com padrões preestabelecidos considerados como os valores aceitáveis para o processo que está sendo medido. A comparação dos índices com os padrões é que irá indicar se o processo foi eficiente ou não. Uma vez obtido o índice de produtividade, divide-se o mesmo pelo índice desejado, conforme abaixo:

$$\boxed{\frac{\text{Índice Previsto} \times 100}{\text{Índice obtido}} = \% \text{ Eficiência}} \quad \text{ou} \quad \boxed{\frac{\text{Recursos Previstos} \times 100}{\text{Recursos Utilizados}} = \% \text{ Eficiência}} \quad (5)$$

A *eficiência* do processo será medida pela relação entre o resultado obtido na medição de um *Índice da Produtividade* e o resultado estabelecido como padrão do processo.

Um resultado superior a 100% significa que alguma melhoria no processo foi introduzida, fazendo que o mesmo passe a consumir menos recursos que o previsto. Neste caso, os padrões anteriormente usados deverão ser revistos para a adoção do novo padrão que seja compatível com a melhoria introduzida no processo.

Já um resultado for significativamente inferior a 100% significa que um ou mais procedimentos não foi ou foram realizados de forma correta. Neste caso, os procedimentos deverão ser revistos para identificar em que ponto(s) ocorreu(ram) a(s) falha(s).

O Quadro 5 abaixo mostra o possível relacionamento existente entre indicadores de qualidade e de produtividade:

Indicadores	Produtividade	Qualidade
Dizem respeito a	O modo de utilizar os recursos	Satisfação dos clientes
Medem	Eficiência	Eficácia
Tem foco	No esforço	Nos resultados
Indicam	Como fazer	O que fazer
Ensinam	Fazer certo as coisas	Fazer as coisas certas
Seus índices	Tem no denominador o fator a ser avaliado	Expressam o grau de aceitação de uma característica

Quadro 5 – *Quadro comparativo dos Indicadores de Produtividade e Qualidade.* (BRASIL, subitem 3.5 do Apêndice II ao Anexo B da Circular nº 8/2010 da SGM)

d) Indicadores da Capacidade

Os *Indicadores de Capacidade* medem a capacidade de resposta de um processo por meio da relação entre as saídas (bens ou serviços produzidos) por unidade de tempo. O resultado conjunto dos *Indicadores da Capacidade*, juntamente com os *da Qualidade e da Produtividade*, irá refletir o grau de competitividade de uma organização.

A seguir, podem ser vistos alguns exemplos de indicadores da capacidade:

- ✓ Número de atendimento médico / dia
- ✓ Número de homem/hora disponíveis / dia
- ✓ Número de pagamentos realizados / mês
- ✓ Número de auditorias / ano

e) Indicadores de Efetividade (impacto)

Os *Indicadores de Efetividade* medem o quanto os objetivos previstos pelo gestor foram atingidos. Em outras palavras, medem a relação entre os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional ou entre o impacto real e o impacto previsto de uma atividade no meio externo.

São úteis para mensurar impactos estratégicos e benefícios sociais, vinculados à missão institucional da unidade. Por intermédio dos indicadores de efetividade, a organização pública saberá se suas ações estão tendo influência sobre a realidade que pretendem alterar, ou manter.

Os *Indicadores de Efetividade* superam as limitações dos conceitos interorganizacionais de eficiência e de eficácia (voltados para os processos internos). São medidas de desempenho extraorganizacionais obtidas como resultado das atividades realizadas pela instituição, podendo servir de base para um sistema de medição de gestão estratégica.

Muitas vezes só é percebida por meio de pesquisas de opinião ou observações estatísticas sobre as ações que causam efeitos ou impactos diretos ou indiretos sobre uma realidade que deva ser monitorada a fim de que a organização cumpra o seu papel institucional.

Exemplos de *Indicadores de Efetividade*:

- Número de erros em gestoria no ano/média de erros em gestoria de anos anteriores: verifica a efetividade da auditoria em Unidades auditadas.

- Número de acidentes com embarcações no ano/média de acidentes em anos anteriores: avalia a efetividade do trabalho de inspeção naval.
- Número de pacientes atendidos no ano/média de pacientes atendidos em anos anteriores: avalia a efetividade do uso da profilaxia por uma Unidade hospitalar.

3.5. O Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB)

Na Marinha do Brasil, a publicação denominada SGM-601 consolida as diversas informações contidas na legislação vigente e nas instruções normativas do TCU e da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), bem como Portarias e Decisões Normativas da CGU e da Ciset-MD, que regulamentam as atividades de auditoria, análise, tomada e prestação de contas, no âmbito do Comando da Marinha (CM).

De acordo com a SGM-601 (2007b, p. 3-1):

“O Sistema de Controle Interno da Marinha está estruturado de forma a atender as demandas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF) e do Tribunal de Contas da União (TCU)”.

O Sistema de Controle Interno da Marinha tem como propósito a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos na MB.

Nesse sentido, da mesma forma como vem ocorrendo com a administração pública federal, o aumento da complexidade da estrutura organizacional na MB impôs a diversificação das atividades de controle interno, passando da tradicional fiscalização de documentos (legalidade) para uma abordagem gerencial, com a avaliação do desempenho (eficiência, eficácia e economicidade) dos atos de gestão praticados pelos agentes públicos.

A SGM-601 descreve a estrutura do SCIMB organizada da seguinte forma:

a) COFAMAR - possui o propósito de assessorar o Comandante da Marinha (CM) nos assuntos administrativos e financeiros da MB, exercendo o mais elevado nível de controle da execução físico-financeira do Plano de Ação (PA)...;

- b) Secretaria-Geral da Marinha (SGM) – Órgão Central do Sistema – supervisiona as atividades de planejamento orçamentário, de programação e execução financeira, orçamentária e patrimonial e de controle interno;
- c) Diretoria de Administração da Marinha (DAdM) – exerce as atividades de Programação Orçamentária;
- d) Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) – executa as atividades de Programação Financeira e Contabilidade, evidenciando a situação da execução financeira, orçamentária e patrimonial; e
- e) Diretoria de Contas da Marinha (DCoM) – desempenha as atividades de unidade setorial de Controle Interno do MD – Auditoria, Prestação e Tomada de Contas. (BRASIL, 2007b, p. 3-1)

O controle interno na MB é exercido por meio de duas atividades, a de fiscalização e a de auditoria. Conforme destacado por BARREIROS:

A ação de fiscalização é exercida pelas estruturas afins existentes na MB, tais como Inspeção Administrativo-Militar (IAM), Visitas Técnico- Funcionais (VISITEC) das Diretorias Especializadas, Visita do Almirantado Programada (VAP), além da atuação diuturna dos Comandos Imediatamente Superiores das OM, e a auditoria é exercida exclusivamente pela DCoM. (BARREIROS, 2009, p.43)

O SCIMB está atualmente presente desde o mais alto nível da administração naval, mediante a atuação do Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR) até o menor nível de execução, devido à atuação dos Conselhos Econômicos das Organizações Militares (OM), que são órgãos de assessoramento da direção de cada OM, tendo como presidente o titular da OM ou quem receber delegação para tal atribuição, com atuação na administração econômico-financeira, mediante planejamento, programação, controle e fiscalização da aplicação dos recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais colocados à disposição da OM ou pelos quais ela responda.

Cabe ao SCIMB, como membro integrante do SCIPEF, apoiar as atividades de controle externo realizado pelo TCU, cuja missão é a de assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício da sociedade. Dessa forma, anualmente deverão ser encaminhados pela DCoM ao TCU os Processos de Tomada/Prestação referentes ao exercício anterior de todas as UJ, a fim de subsidiar a avaliação das ações administrativas e gerenciais sob a responsabilidade dos respectivos Ordenadores de Despesas.

3.6. Inspeções Administrativas da MB

De acordo com o Capítulo 1, Volume I, 4ª Revisão do EMA-130 (BRASIL, 2009c, p. 2), as Inspeções Administrativo-Militares (IAM) são aquelas realizadas pelo Comando Imediatamente Superior (COMIMSUP) nas OM subordinadas com os propósitos de:

- avaliar a eficiência administrativa;
- verificar, *in loco*, os problemas mais significativos enfrentados e orientar as suas soluções; e
- verificar os aspectos de apresentação geral do pessoal e do material.

Para a consecução desses propósitos são realizadas Listas de Verificação (LV) que são uma relação de quesitos, grupados por assunto, a serem respondidos e verificados nas OM inspecionadas. As LV devem abranger os assuntos relacionados com:

- material, pessoal e os serviços realizados nas OM subordinadas;
- a administração propriamente dita, tais como: cumprimento de diretrizes estabelecidas, custo, produtividade e adequabilidade dos meios e dos métodos utilizados pela OM inspecionada no desenvolvimento de suas atividades regulamentares.

3.7. Resumo das principais aspectos relacionados ao Sistema de Controle Interno

O Quadro 6 resume os principais pontos relevantes da auditoria de avaliação do desempenho e do controle interno do desempenho da gestão na MB com a revisão documental de leis e normas relacionadas ao assunto.

PONTOS RELEVANTES	LEIS E NORMAS EXTRA-MB	NORMAS DA MB
Perspectiva ampla de controle. Finalidades do Sistema de Controle Interno.	Art. 74 da CF/88	Circular nº 8/2010 da SGM
Apoio do Controle Interno ao Controle Externo do TCU	Art. 74 da CF/88; Art. 49 da Lei nº 8.443/1992; Art. 19 e 20 da Lei nº 10.180/01; Art. 3º IN nº 01/2001 da SFC	p. 3-1, SGM-601/2007 (SCIMB)
Relatório de Gestão: conformidade e	Art. 1º da IN nº 57/2008/TCU	Item 5.1 da Circular nº 8/2010 da

desempenho da gestão		SGM
Avaliação de desempenho por Sistema de Controle Interno (Relatório de Gestão):		
• Eficiência	Art. 74 da CF/88; Art. 1º, § 1º, item XIV da IN nº 57/2008 do TCU; Art. 17 do Decreto nº 3.591/2000	Item 5.1 da Circular nº 8/2010 da SGM; Item 3 do Apêndice II ao Anexo B, da Circular nº 8/2010 da SGM (Produtividade)
• Eficácia	Art. 74 da CF/88; Art. 1º, § 1º, item XIV da IN nº 57/2008 do TCU; Art. 17 do Decreto nº 3.591/2000	Item 5.1 da Circular nº 8/2010 da SGM; Item 3 do Apêndice II ao Anexo B, da Circular nº 8/2010 da SGM (Qualidade)
• Efetividade	Art. 1º, § 1º, item XIV da IN nº 57/2008 do TCU; Art. 17 do Decreto nº 3.591/2000	Item 5.1 da Circular nº 8/2010 da SGM; Item 3 do Apêndice II ao Anexo B, da Circular nº 8/2010 da SGM (Impacto)
• Economicidade	Art. 1º, § 1º, item XIV da IN nº 57/2008 do TCU; Art. 3º, §4º do Decreto nº 3.591/2000	Item 5.1 da Circular nº 8/2010 da SGM (Avaliação da Conformidade); SGM-601/2007, subitem 4.4.3, p. 4-2 (Auditoria Operacional)
Obrigatoriedade da apresentação do Relatório de Gestão ao TCU	Arts. 1º da IN nº 57/2008/TCU	Item 3, OI nº 10-01/2009 da DCoM
Encaminhamento do Relatório de Gestão pelo Órgão de Controle Interno	Art. 3º, §2º e §3º da IN nº 57/2008/TCU; Art. 2º da DN nº 102/2009 do TCU; Art. 2º da DN nº 103/2010 do TCU	Item 5.2 da Circular nº 8/2010 da SGM
Auditoria de Avaliação da Gestão		
• Eficiência	Anexo IV, DN nº 102/2009 do TCU; IN nº 01/2001 da SFC, p. 32; Item 1.0.40 da INTOSAI;	Item 9.1, Circular nº 8/2010 da SGM
• Eficácia	Anexo IV, DN nº 102/2009 do	Item 9.1, Circular nº 8/2010 da

	TCU; IN nº 01/2001 da SFC, p. 32; Item 1.0.40 da INTOSAI;	SGM
• Economicidade	IN nº 01/2001 da SFC, p. 32; Item 1.0.40 da INTOSAI;	Item 9.1, Circular nº 8/2010 da SGM
Auditoria de Avaliação da Gestão (definição e aspectos verificados)	IN nº 01/2001 da SFC, p. 32	Item 2, OI nº 10-01/2009 da DCoM
Relatório Auditoria de Avaliação da Gestão (emissão pelo órgão de controle interno)	Art. 5º da DN nº 102/2009 do TCU; Inciso I, do item 4, Seção I, Capítulo V da IN nº 01/2001 da SFC	Item 3.2, OI nº 10-01/2009 da DCoM; SGM-601/2007, Anexo C, G, H e I
CrITÉrios adotados na avaliação do desempenho no Relatório Auditoria de Avaliação da Gestão	Art. 3º da Lei nº 8.443/1992; IN nº 01/2001, p. 01 e 06, da SFC	Item 3.4 da OI nº 10-01/2009, da DCoM

Quadro 6 – Resumo da revisão documental das normas de controle interno e de auditoria de avaliação. (Elaborado pelo Mestrando).

4. ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO E DAS QUESTÕES NORTEADORAS

O presente capítulo destina-se a apresentar a análise das questões norteadoras apresentadas no *Capítulo da Introdução* e suas possíveis conseqüências.

4.1. Discussão da 1ª Questão Norteadora

“A Auditoria de Avaliação da Gestão realizada pela Diretoria de Contas da Marinha obedece as normas emanadas do TCU e da SFC pertinentes à avaliação do desempenho?”.

Com base na CF/88, que estabeleceu em seu art. 74 as finalidades do Sistema de Controle Interno, o governo editou o Decreto nº 3.591/2000, apresentando nova disposição sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visando à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais.

Em seu art. 3º, o referido Decreto dispõe sobre as atividades que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Já especificamente no § 4º do mesmo artigo, fica clara qual é a finalidade da avaliação da gestão para os administradores públicos federais:

“§ 4º A avaliação da gestão dos administradores públicos federais visa a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e a examinar os resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais”.
(BRASIL, 2000a).

Conforme se pode perceber, o Poder Executivo Federal determina, por meio deste Decreto, a necessidade da avaliação da gestão para fins de comprovação da conformidade dos atos quanto à sua legalidade e legitimidade, assim como da análise dos resultados (ou desempenho) quanto à sua economicidade, eficiência e eficácia.

Já o Tribunal de Contas da União, por meio de sua IN nº 57/2008, que estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da

administração pública federal, com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento da Administração Pública, ampliou o campo de análise tanto no controle da conformidade quanto no controle do desempenho da gestão. Em relação à primeira, incluiu a análise da *economicidade*; em relação à segunda, incluiu a análise da *efetividade* da gestão.

Considerando o poder regulamentar conferido ao TCU, por meio do art. 3º da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, para expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade, a Diretoria de Contas da Marinha deverá cumprir todos os regulamentos emanados daquele Órgão julgador, a fim de obter julgamento favorável da conformidade e do desempenho da gestão das UJ da Marinha do Brasil.

Nesse sentido, a Diretoria de Contas da Marinha (DCoM) estabeleceu, por meio de sua ORDEM INTERNA Nº 10-01, de 25 de junho de 2009, normas para o planejamento e execução da Auditoria de Avaliação da Gestão, conduzida pela DCoM nas Unidades Jurisdicionadas (UJ) apresentadoras de contas. No item 2, alínea d da norma supracitada, fica evidenciado que nas Auditorias de Avaliação da Gestão serão compreendidos, entre outros, os aspectos referentes à *avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à sua economicidade, eficiência e eficácia*. Além disso, a SGM-601 (BRASIL, 2007), que estabelece as normas sobre auditoria e análise, tomada e prestação de contas na Marinha, discrimina na sua alínea E, do subitem 3.1, do adendo B do apêndice III ao anexo C, os indicadores que deverão ser utilizados no Relatório de Gestão a ser enviado anualmente pelas UJ para a DCoM: Indicadores Estratégicos ou macroindicadores; Indicadores de Qualidade (eficácia); Indicadores de Produtividade (eficiência); Indicadores da Capacidade; e Indicadores de Efetividade (impacto).

Diante de todas essas informações, pode-se concluir o seguinte: a Marinha do Brasil, por meio da sua Diretoria de Contas, obedece as normas emanadas do TCU e da SFC pertinentes à avaliação do desempenho, por ocasião das suas auditorias de avaliação da gestão realizadas nas UJ, ao estabelecer que serão levados em consideração os aspectos referentes economicidade, eficiência e eficácia na avaliação dos resultados, conforme descrito na ORDEM INTERNA Nº 10-01/2009 da DCoM e no Decreto nº 3.591/2000. No que diz respeito ao aspecto da efetividade descrita na IN nº 57/2008 do TCU, sua exigência nas normas da Marinha do Brasil é estabelecida pela SGM-601 (BRASIL, 2007), conforme descrito no parágrafo anterior.

4.2. Discussão da 2ª Questão Norteadora

“A metodologia de Auditoria de Avaliação do Desempenho da Gestão utilizada pela Diretoria de Contas da Marinha é compatível com a nova metodologia preconizada no Guia Referencial para medição do desempenho da gestão divulgada pelo GESPÚBLICA”.

A metodologia preconizada pelo GESPÚBLICA para medição do desempenho da gestão, e controle para o gerenciamento dos seus indicadores, conforme já comentado no *Capítulo 5* desta pesquisa, é o *Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores*, divulgado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Este Guia contempla uma metodologia de formação de um Metamodelo para a mensuração do desempenho formado por duas dimensões (do esforço e do resultado), que englobam os *6Es* (indicadores de desempenho), os quais estão relacionados a algum dos elementos da cadeia de valor (inputs, ações, outputs e *outcomes*).

O Quadro 7 foi confeccionado para facilitar a comparação da metodologia de avaliação do desempenho da gestão pública preconizada pelo GESPÚBLICA e aquela utilizada pela DCoM, por ocasião de suas Auditorias de Avaliação do Desempenho da Gestão nas UJ:

Itens de comparação	Metodologia do GESPÚBLICA	Metodologia da DCoM
Causalidade entre variáveis	Estabelece uma ordem de causalidade entre as variáveis do desempenho: esforços x resultados.	Não estabelece qualquer tipo de causalidade entre variáveis.
Dimensões e indicadores	Estabelece seis indicadores para a medição do desempenho, distribuídos por duas dimensões: as dimensões de esforço são formadas pelos indicadores da economicidade, execução e excelência; as dimensões de resultado são formadas pelos indicadores da eficiência, eficácia e efetividade.	Desconsidera a existência das dimensões do esforço e do resultado. Considera a necessidade da avaliação da conformidade (legalidade, legitimidade e economicidade) e a da avaliação do desempenho por meio de indicadores de desempenho (eficácia, eficiência e

		efetividade).
Cadeia de Valor	Mensura o desempenho da organização com base nos elementos da cadeia de valor, permitindo a análise das principais variáveis associadas ao cumprimento dos seus objetivos.	Não contempla o conceito de Cadeia de Valor para a mensuração do desempenho.
Subdimensões de indicadores	Estabelece o desdobramento dos 6Es do desempenho em subdimensões que qualificam e auxiliam na caracterização de tipologias de indicadores em diversos níveis concernentes a cada contexto de aplicação (governos, políticas, conjunto de organizações, organizações), evitando um tratamento igual para realidades distintas.	Os indicadores não são detalhados por subdimensões de forma a melhor caracterizar a organização dentro do seu nível de Governo.
Balanceamento dos indicadores	Estabelece o balanceamento dos 6Es, definindo como “desempenho ótimo” a avaliação da organização que atua ao longo de toda a Cadeia de Valor, evitando a focalização em alguns indicadores em detrimento de outros.	Não considera qualquer tipo de instrumento que impeça a focalização de algum indicador em detrimento de outro igualmente importante.
Pesos para dimensões e indicadores	Estabelece uma ponderação para as dimensões e outra para os indicadores existentes em cada dimensão, visando priorizar indicadores que serão mais importantes no alcance das metas estabelecidas.	Não estabelece qualquer tipo de ponderação entre as dimensões e entre os indicadores, não distinguindo os indicadores essenciais dos secundários.

Quadro 7 – Comparação das metodologias GESPÚBLICA x DCoM. (Elaborado pelo Mestrando)

Deste modo, diante da comparação das características das metodologias dispostas no Quadro 6, pode-se concluir o seguinte: a metodologia de Auditoria de Avaliação do Desempenho da Gestão utilizada pela Diretoria de Contas da Marinha não se compatibiliza com a *nova metodologia preconizada no Guia Referencial para medição do desempenho da gestão divulgada pelo GESPÚBLICA* e, por conseqüência, com as normas de avaliação do desempenho divulgadas pela Diretoria de Administração da Marinha por meio do Programa NETUNO.

4.3. Discussão da 3ª Questão Norteadora

“A metodologia de Auditoria de Avaliação da Gestão adotada pela Diretoria de Contas da Marinha, estabelece um adequado monitoramento dos aspectos mais relevantes à avaliação do desempenho das UJ”.

A avaliação do desempenho em qualquer organização deve refletir a verdadeira posição em que a organização se encontra em relação ao seu ideal planejado. Esse ideal deve estar delineado no planejamento estratégico de todas as organizações públicas. Esse pensamento se encontra descrito no subitem 7.1 da Circular nº 8/2010 da SGM (BRASIL, 2010) os indicadores de desempenho apresentados pela UJ no Relatório de Gestão, deverão conter informações fidedignas e relevantes, que permitam uma efetiva e adequada avaliação do desempenho da gestão por parte do TCU. Tais informações devem espelhar os resultados alcançados pelas UJ no cumprimento de sua missão institucional, compreendendo os principais objetivos e metas estabelecidos em seus Planejamentos Estratégicos.

Dessa forma, os indicadores de desempenho devem ser capazes de captar todos os dados e transformá-los em informações pertinentes de natureza qualitativa e quantitativa que permitam a avaliação do nível de desempenho alcançado frente aos objetivos e metas estabelecidos no seu planejamento estratégico. Não se trata, logicamente, de avaliar todas as informações que tramitam pela organização, mas tão somente aquelas que irão representar contribuições mais relevantes para contextualizar a análise do resultado e permitir a tomada de decisões que irão corrigir o rumo das ações a serem implementadas, promovendo o alinhamento dos esforços para os resultados esperados.

De acordo com o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (BRASIL, 2009, p.12), divulgado pela Secretaria de Gestão do MPOG, cuja metodologia se baseia no estado da arte da literatura gerencial sobre gestão do desempenho, a realidade a ser avaliada é bem mais complexa e modelos, ao incluírem apenas algumas variáveis para representá-la (buscando descrever, explicar ou prever algo), serão sempre recursos limitados, revelando e escondendo, deixando de fora muitas variáveis potencialmente importantes e contendo limitações para estabelecer os padrões de comportamento entre as

variáveis. Em suma, todo modelo é limitado, mas a limitação deve ser sempre minorada por meio da escolha das variáveis mais relevantes: incluir o que mais importa e excluir o que não importa.

Nesse sentido, o Guia expõe a necessidade de serem gerados indicadores em diferentes dimensões de esforços e resultados, com diferentes pesos entre estes, por representarem medidas distintas de importância, dependendo do nível institucional ou hierárquico em que estiver posicionada a organização a ser avaliada. Trata-se, assim de uma mensuração agregada e ponderada que permitirá a geração de uma medida síntese do desempenho, uma nota global, que, de certa forma, carrega consigo um componente avaliativo (do real apurado em relação a um ideal).

Diante das evidentes diferenças metodológicas existentes entre a abordagem de avaliação do desempenho da gestão, realizada pela DCoM, e aquela divulgada pela GESPÚBLICA, por meio da DAdM, alguns pontos merecem especial destaque e comentário:

a) *A metodologia de Auditoria de Avaliação da Gestão adotada pela Diretoria de Contas da Marinha não contempla os indicadores da execução e da excelência.*

O controle da execução tem por objetivo a utilização ótima dos recursos colocados a disposição de um gestor ou de uma instituição visando à consecução de seus objetivos. O indicador de execução permite o monitoramento sistemático das ações, processos, projetos ou planos executados, possibilitando a avaliação do estágio atual e a correção dos desvios verificados.

Por poderem ser obtidos de forma mais objetiva, os indicadores de execução podem ser mais facilmente utilizados para avaliar a execução de ações e programas que os indicadores de efetividade, usados para representar os impactos gerados ou o grau de satisfação com o público-alvo. Essa afirmação reside no fato de que nem sempre é fácil identificar a verdadeira relação existente entre os programas e ações institucionais e os impactos de natureza social, econômica ou profissional realmente ocorridas sobre os resultados finais por utilizar geralmente dados subjetivos e discricionários obtidos por meio de entrevistas.

ARISTIGUETA et al (2001, apud PAGLIARUSSI et al, 2005, p. 35) afirmam que “[...] medidas de *performance* geralmente não podem fornecer informações suficientes para suportar uma afirmação de que as atividades do estado são a causa da mudança nas medidas de *outcome*”.

Com base no exposto, pode-se concluir que a avaliação das ações e programas que sejam monitorados por indicadores de efetividade devem ser também complementada por indicadores de execução que verifiquem o grau em que as metas físicas e financeiras preestabelecidas foram atingidas.

Indicadores de execução de natureza física e financeira podem ser encontrados no monitoramento das ações do PPA.

Já a não verificação dos indicadores de excelência nas auditorias da DCoM, pode levar a não identificação do fato de que a UJ auditada possa estar ou não adotando critérios e padrões de qualidade/excelência para a realização dos seus processos, atividades e projetos na busca da melhor execução e economicidade.

Ser excelente é exceder o padrão normal no qual a organização opera e empreende esforços. De acordo com a European Foundation for Quality Management - EFQM® (2002, p.6):

“Excelência é desafiar o ‘status quo’ e efetuar a mudança, utilizando a aprendizagem para desencadear a inovação e oportunidades de melhoria”.

Nessa linha de pensamento, uma UJ poderá ser eficiente ou econômica por ter uma boa relação entre produtos ou serviços gerados frente aos insumos empregados, sem ter obtido um adequado grau de excelência. Isto pode acontecer tendo em vista o aspecto mutável dos padrões de produção e consumo ao longo do tempo promovido por uso de novos métodos, tecnologias, processos ou equipamentos. Assim, se uma UJ não precisar manter-se atualizada com os padrões mais recentes de natureza tecnológica e mercadológica para definir a melhor relação possível do uso de seus insumos em sua produção ou prestação de serviços, poderá ser considerada eficiente e econômica sem, contudo, alcançar a excelência.

Então, pode-se concluir que há a necessidade de que as avaliação das ações e programas sejam também monitoradas por indicadores de excelência que transmitam informações de qual grau de qualidade e performance se inserem os produtos ou serviços praticados pelas UJ, quando comparados com os mais novos métodos e tecnologias existentes no mercado e com as metas físicas e financeiras preestabelecidas em seu planejamento estratégico.

b) *A metodologia de Auditoria de Avaliação da Gestão adotada pela Diretoria de Contas da Marinha não considera as dimensões e subdimensões do desempenho em níveis diferenciados de aplicação.*

O Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (BRASIL, 2009, p.15), apresenta a relação dos níveis de aplicação dos indicadores de desempenho, conforme a seguir:

1. Macro (Governo);
2. Meso (política pública ou setor de governo);
3. Meso-micro (redes de organizações);
4. Micro (organizações); e
5. Nano (unidade de organização).

Esses níveis, segundo o Guia, servem para direcionar a construção de indicadores de desempenho segundo as características do nível de Governo estabelecido. Os níveis são concebidos pela necessidade de tratar das especificidades concernentes a cada contexto de aplicação, criando aproximações a fim de evitar um tratamento igual para realidades distintas.

Tendo em vista que a DCoM realiza suas auditorias de avaliação do desempenho em UJ que são classificadas dentro de um mesmo nível, nível 4 – Micro (Organizações), pode-se dizer que a não consideração dos níveis de aplicação dos indicadores de desempenho não gera qualquer perda de qualidade ou de eficiência em suas avaliações.

c) *A metodologia de Auditoria de Avaliação da Gestão adotada pela Diretoria de Contas da Marinha não estabelece mecanismos de balanceamento ou ponderação entre os indicadores de desempenho e mecanismos que inibam a desconsideração de alguma das dimensões do desempenho.*

Cada UJ possui seus próprios objetivos institucionais a serem cumpridos. Os indicadores de gestão são usados como instrumentos de medição e acompanhamento das ações realizadas, a

fim de permitir, caso necessário, o redirecionamento dos passos seguintes, corrigindo as defasagens encontradas em relação ao resultado almejado pela administração.

Nesse sentido, o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (BRASIL, 2009, p.33) define como “desempenho ótimo” aquele que é efetivo, eficaz, eficiente, excelente, econômico e cuja execução de ações e atividades ocorre em conformidade com requisitos e prazos definidos. Por este conceito, a organização deve ser avaliada pelos seis indicadores de desempenho, possibilitando uma avaliação ampla ao longo de toda a sua Cadeia de Valor. No entanto, tendo em vista a necessidade que o Estado tem de agir, muitas vezes até em situações emergenciais, é admissível a adoção da seguinte precedência entre as dimensões que comportam os 6Es:

Efetividade > Eficácia > Eficiência > Excelência > Execução > Economicidade

O que não deve ser admissível é que haja uma exclusiva medição de alguns Es do desempenho, como *Efetividade*, *Eficácia* e *Execução*, em detrimento de outros, como os da *Excelência*, *Eficiência* e *Economicidade*. A ênfase puramente naquelas três primeiras dimensões tenderia a tornar custoso e mal controlado o atendimento ou serviços prestados ao cidadão.

Tendo em vista que a DCoM realiza suas auditorias de avaliação do desempenho nas UJ sem considerar qualquer tipo de instrumento, que impeça a exclusão de algum indicador de desempenho ou que estabeleça um balanceamento (ou precedência) entre os indicadores de desempenho, pode-se dizer que há a possibilidade de existirem possíveis perdas de qualidade ou de eficiência em suas avaliações realizadas nas UJ.

Deste modo, diante das constatações verificadas nas três alíneas comentadas anteriormente, pode-se concluir o seguinte:

*A metodologia de Auditoria de Avaliação da Gestão adotada pela Diretoria de Contas da Marinha estabelece um **bom** monitoramento dos aspectos mais importantes da avaliação do desempenho das Unidades Jurisdicionadas, com as seguintes deficiências:*

- *Não faz um completo monitoramento do cumprimento das metas físicas e financeiras das ações e programas monitorados, exclusivamente, por indicadores de efetividade, por desconsiderarem a necessária complementação dessa análise pelos indicadores de execução;*

- *Não realiza o monitoramento do grau de excelência, ignorando o incentivo à inovação e às oportunidades de melhoria; e*
- *Não estabelece mecanismos de balanceamento ou ponderação entre os indicadores de desempenho e mecanismos que inibam a desconsideração de alguma das dimensões do desempenho.*

5. SUGESTÕES E CONCLUSÕES

Neste capítulo serão indicadas sugestões para a melhoria das atividades de fiscalização e de auditoria de avaliação do desempenho da Gestão e explanadas as conclusões obtidas acerca da presente pesquisa.

5.1. Propostas para a melhoria das atividades de fiscalização e de auditoria de avaliação do desempenho da Gestão

Cabe à DCoM, como integrante do Sistema de Controle Interno da MB (SCIMB) desempenhar as atividades de Auditoria, Prestação e Tomada de Contas e atender todas as demandas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPEF) e do Tribunal de Contas da União (TCU). No entanto as atividades de fiscalização realizadas por meio das Inspeções Administrativas Militares (IAM), Visitas Técnico-Funcionais (VISITEC) das Diretorias Especializadas e, dentro de cada OM, pelos Conselhos Econômicos, são essenciais para promover um maior grau de controle das atividades públicas de natureza administrativa e gerencial e para facilitar as atividades de auditoria promovidas na MB pela DCoM.

Assim, a fim de contribuir para a melhoria das auditorias de avaliação da gestão realizadas nas UJ, no que concerne à sua avaliação do desempenho, é listada a seguir uma série de sugestões que não contrariam as normas emanadas do TCU e que poderão tornar mais transparentes as atividades de controle de desempenho realizadas pelos gestores em cada UJ:

1. Uso dos mesmos Indicadores de Desempenho adotados pelo GESPÚBLICA.

Os indicadores de desempenho representam elementos fundamentais para avaliação da gestão pública, tanto pelos órgãos de auditoria e fiscalização, quanto pelas próprias Unidades Jurisdicionadas que terão à disposição um excelente instrumento de controle interno que permitirá a melhoria do resultado de seus processos e produtos.

Os indicadores não podem gerar mais custos operacionais para serem coletados ou obtidos. Devem refletir o nível de desempenho dos processos e atividades executadas, viabilizando um processo de melhoria com a maior praticidade e objetividade possível.

O uso da mesma nomenclatura usada por quem ensina a fazer (DAdM) e por quem cobra a realização (DCoM) da avaliação do desempenho permitirá uma melhor compreensão da metodologia pelos agentes responsáveis pelo controle interno de cada UJ, tanto no momento da produção dos indicadores quanto no momento da confecção do Relatório de Gestão.

Cada indicador revela uma dimensão específica do desempenho obtido. Assim três indicadores não teriam a mesma capacidade de revelar a gama de perspectivas de resultado do que seis indicadores poderiam fornecer. A inclusão dos indicadores de execução, excelência e economicidade no Relatório de Gestão permitirá uma visão mais detalhada da verdadeira avaliação do desempenho da UJ diante do conceito de “desempenho ótimo” divulgado pelo GESPÚBLICA.

2. Uso do conceito de “Desempenho Ótimo” no Relatório de Gestão.

Se o conceito de “desempenho ótimo” é divulgado pela DAdM para permitir uma melhor identificação do nível do desempenho alcançado pela UJ em suas atividades institucionais, seria importante a inclusão do resultado alcançado pelo uso dessa metodologia no Relatório de Gestão, dando o incentivo necessário para que os gestores possam acompanhar sistematicamente a evolução de um resultado que será evidenciado em um relatório anual no início do exercício seguinte. O que se propõe, então, é que seja exigida a mesma metodologia de resultado pela DCoM que foi divulgada pela DAdM.

3. Uso de Ponderação (Pesos) para os Indicadores de Desempenho.

Processos-Chave, conforme descrito no Apêndice II ao Anexo B, da Circular nº 8/2010 da SGM (BRASIL, 2010, p.2):

“são os processos finalísticos, de apoio ou de gestão que têm impacto direto no cumprimento da missão da organização, isto é, são fundamentais para a execução de sua estratégia e de suas atividades de rotina. Se houver falha num processo deste tipo o sucesso da organização estará comprometido. É para esses processos que são desenvolvidos indicadores que farão parte do sistema de medição da organização.”

Já os Fatores Críticos de Sucesso (FCS) são atividades em que, uma vez obtidos resultados favoráveis, irão gerar êxito no alcance da visão estratégica da organização.

Dessa forma o que se sugere é a utilização de pesos a fim de atribuir maior importância aos processos-chave que serão fatores críticos para a obtenção do sucesso da missão da UJ e de seus objetivos estratégicos.

Conforme divulgado no Guia Referencial para Medição de Desempenho na Administração Pública (BRASIL, 2009, p. 33), devem ser utilizados dois conjuntos de pesos, um para as *Dimensões* e outro para os *Indicadores*.

No que diz respeito às Dimensões, a *Dimensão do Resultado* (Efetividade, Eficácia e Eficiência) deve possuir maior peso que a *Dimensão do Esforço* (Execução, Excelência e Economicidade). A explicação para isso é que o *Resultado* vale mais que *Esforço*.

Assim, a *Dimensão do Resultado* deverá captar a maior parte dos fatores críticos de sucesso, sendo a eles atribuídos pesos maiores que os demais processos-chave captados pela *Dimensão do Esforço*.

Assim como deve ser priorizada a *Dimensão do Resultado* sobre a *Dimensão do Esforço*, deve também haver uma ordem de prioridade entre os *Indicadores* de cada dimensão. Por isso, devem ser selecionados pesos maiores para os indicadores dos fatores críticos de sucesso e processos-chave que terão maior influência no cumprimento da *Missão* da UJ. Os pesos deverão ser atribuídos após um estudo minucioso realizado por parte do gerente de controle interno com os encarregados dos diversos setores operacionais e administrativos de cada UJ, cuja aprovação deverá ser obtida em Reunião de Conselho Econômico.

4. O Conselho Econômico de cada UJ deve ter um papel mais atuante como componente do Controle Interno da MB, exercendo não só o controle da conformidade, mas, também, o controle do desempenho mensal.

Como parte integrante do controle interno da UJ, o Conselho Econômico deverá atuar não só como órgão de assessoramento da direção nos assuntos relacionados ao controle da *conformidade da gestão*, mas também, como órgão de assessoramento da direção nos assuntos relacionados ao controle do *desempenho da gestão*.

Dessa forma, deverá ser elaborado um modelo simples de relatório que resuma os resultados alcançados pelos indicadores naquele mês. A análise mensal dos indicadores de desempenho pelos membros do Conselho Econômico permitirá uma melhor visão da direção que a UJ está tomando e qual sua posição em relação ao desempenho ótimo a ser constantemente perseguido pelos integrantes da organização. Caso haja uma divergência entre o resultado obtido e o desejado que possa inviabilizar o alcance da missão pela UJ, deverão ser registradas em ata, as medidas corretivas que promoverão a correção do desvio.

Tanto o relatório quanto a ata deverão ser enviados mensalmente ao Comando Imediatamente Superior (COMINSUP) para o acompanhamento de sua evolução.

Essas ações visam tornar mais proativa a sistemática de acompanhamento das atividades e dos resultados alcançados pelas UJ, evitando que os fatos relacionados ao mau desempenho só sejam do conhecimento da DCoM e do COMIMSUP após a confecção e envio do Relatório Anual de Gestão.

5. O COMIMSUP deverá atuar de forma mais enfática como promotor do controle gerencial das OM subordinadas, especialmente por ocasião das Inspeções Administrativo-Militares (IAM).

O Controle Interno na MB possui atuação sob toda a sua estrutura administrativa, gerando atividades de fiscalização por toda a sua estrutura hierárquica organizacional.

Tendo em vista o maior conhecimento das atividades operacionais realizadas pelas OM subordinadas, o reflexo de seus resultados alcançados no cumprimento da missão e planejamento estratégico do COMIMSUP e tendo em vista o novo modelo de gestão pública da administração pública federal, orientado para o resultado, o COMIMSUP deverá atuar como orientador de suas OM subordinadas na avaliação e solução de problemas e no alcance de sua eficiência administrativa, dando uma maior ênfase ao controle das atividades gerenciais por meio de medidas:

- Estabelecer um acompanhamento mensal dos resultados alcançados pelas OM subordinadas por um elemento do controle interno do COMIMSUP, que será encarregado de receber e analisar os relatórios e atas mensais do Conselho

Econômico, acompanhando a evolução dos resultados e as soluções de problemas detectados; e

- Editar novas Listas de Verificação da IAM ou adicionar às já existentes, questões relacionadas à adequação dos indicadores de avaliação do desempenho em relação à missão e planejamento estratégico da OM e à verificação do desempenho da gestão nas suas duas dimensões, do esforço e do resultado.

6. Criação de um Sistema de Acompanhamento do Desempenho da Gestão.

A fim de tornar o controle do desempenho da gestão pela UJ e COMIMSUP uma atividade permanente e de fácil acesso a todos que necessitem conhecer os resultados alcançados e prover informações necessárias a facilitar e a aperfeiçoar as atividades de auditoria realizadas pela DCoM, deve-se elaborar um sistema de controle interno que promova o acompanhamento do desempenho da gestão em todas as organizações militares que fazem parte do SCIMB.

Nesse sentido, o que se sugere é a criação de um sistema que permita uma permanente tramitação de informações entre OM (UJ) Subordinadas, COMINSUP e DCoM buscando um controle eficiente, eficaz e efetivo da gestão com tempo mínimo entre o fato ou desempenho irregular verificado e sua efetiva orientação e correção.

5.2. Conclusões

A atual política de controle do Estado sobre as atividades administrativas e operacionais realizadas nas organizações públicas vem evidenciando o crescimento de uma modalidade de auditoria: a auditoria de desempenho. Sem deixar de levar em conta a importância da auditoria de conformidade, a auditoria de desempenho vem ganhando um maior espaço nas discussões relacionadas ao crescimento da competitividade do Estado brasileiro frente aos outros países desenvolvidos.

Mesmo sendo uma atividade *ex-post* de revisão e controle da gestão governamental, a auditoria de desempenho vem se tornando uma ferramenta de grande auxílio para a consecução

do planejamento estratégico das organizações públicas, induzindo a melhoria da gestão e, conseqüentemente, a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados à população.

No Brasil, embora sejam recentes as experiências relacionadas à auditoria de desempenho, hoje sua metodologia já se encontra institucionalizada por todas as esferas de governo. Na esfera federal existem diversas orientações emanadas do Tribunal de Contas da União (TCU), da Controladoria-Geral da União (CGU) e da Secretaria Federal de Controle Interno que fundamentam as atividades dos Órgãos de Controle Interno de cada Ministério.

Na Marinha do Brasil, a estrutura administrativa atual voltada para o controle interno vem atendendo às demandas dos órgãos responsáveis pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPEF), do TCU e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD). Dentro dessa estrutura administrativa de controle interno da MB, a Diretoria de Contas da Marinha (DCoM) vem desempenhando as atividades de unidade setorial de Controle Interno do MD, que são a Auditoria, Prestação e Tomada de Contas.

Dessa forma, a fim de estabelecer e divulgar procedimentos para operacionalização pelas Unidades Jurisdicionadas (UJ) da nova Metodologia de Apresentação de Contas ao Tribunal de Contas da União (TCU), passa-se a priorizar a **Avaliação da Gestão**, sob o duplo aspecto da **CONFORMIDADE** e do **DESEMPENHO** dos atos e fatos inerentes à administração financeira, orçamentária e patrimonial das UJ, a Secretaria Geral de Marinha (SGM) publicou em 01 de janeiro deste ano a Circular nº 8/2010 que, dentre outras coisas, divulga instruções para a elaboração de indicadores de desempenho.

No entanto cabe à DCoM a responsabilidade, no âmbito da MB, pela execução das tarefas inerentes às atividades de auditoria de desempenho.

Em paralelo a esse fato, a Diretoria de Administração da Marinha (DAdM), por meio de seu programa NETUNO, vem divulgando instruções que tratam da metodologia de avaliação de desempenho utilizada pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, por meio do GESPÚBLICA.

Assim, após terem sido abordados os aspectos específicos da metodologia de avaliação de desempenho da gestão sob o ponto de vista de quem audita (DCoM) e sob o ponto de vista de quem ensina a fazer (DAdM), no Capítulo 6 foram verificadas as hipóteses levantadas no início da pesquisa que auxiliaram na constatação de que a sistemática de Auditoria de Avaliação do Desempenho da Gestão realizada pela DCoM, mesmo obedecendo às normas emanadas do TCU

pertinentes a esse assunto, não sintetiza todas as peculiaridades preconizadas na Metodologia de Avaliação da Gestão divulgada pela DAdM e que é baseada no GESPÚBLICA. Uma das diferenças fundamentais é a não consideração de todas as dimensões do desempenho e o não estabelecimento de mecanismos de balanceamento ou ponderação entre os indicadores de desempenho e mecanismos que impeçam a desconsideração de alguma de suas dimensões. Esses aspectos que são negligenciados na metodologia de auditoria realizada pela DCoM impede que a mesma possa adotar o conceito de *desempenho ótimo* (utilizado no GESPÚBLICA) em suas auditorias realizadas nas UJ que, a princípio, deveria ser a meta de todos os órgãos da administração pública direta e indireta.

Assim, com o objetivo de tentar uma convergência entre a metodologia de avaliação do desempenho da gestão preconizada pelo GESPÚBLICA e divulgada pela DAdM com aquela preconizada pelo TCU e adotada pela DCoM em suas auditorias, torna-se necessária a adoção de algumas medidas que, além de não contrariarem as normas emanadas do TCU, cuja obediência é obrigatória pelos órgãos de controle interno da MB, aperfeiçoam a metodologia de Auditoria de Avaliação do Desempenho utilizada pela DCoM e criam um ambiente de gerenciamento de gestão nas UJ e nos órgãos de controle interno que poderão permitir a tomada de decisões em tempo hábil durante um exercício, sempre buscando o *desempenho ótimo*. As medidas sugeridas no item 7.1 visam contribuir para o alcance da convergência e para a busca do desempenho ótimo.

Há que se levar em conta que a auditoria de desempenho tem importante contribuição a dar no aperfeiçoamento das políticas de gerenciamento do setor público, visando aprimorar a gestão governamental em todos os setores em que atua. Dentro desse aspecto, a Marinha do Brasil tem se esforçado para fazer a sua parte nessa evolução.

A Marinha do Brasil sempre buscou, ao longo de sua história, ser pioneira na busca de novos conhecimentos e tecnologias que proporcionassem uma posição de vanguarda tanto na defesa do território nacional, quanto nos sistemas de controle financeiro, patrimonial e gerencial da administração pública em nosso País. As experiências anteriores adquiridas ao longo do tempo pelos profissionais militares e civis, no campo da administração, foram fundamentais para a criação de uma mentalidade comum focada no contínuo aprimoramento no emprego de seus recursos materiais e humanos, visando instrumentalizar e qualificar sua capacidade administrativa a fim de alcançar a otimização de seus meios e o pleno sucesso de sua missão.

Além disso, em qualquer nível da administração pública é essencial que o agente público tenha consciência da importância de seu serviço para a sociedade. O uso de indicadores de desempenho é a ferramenta usada para avaliar os resultados de seu trabalho. Além de mostrar o resultado de seu esforço, serve como um incentivo ou guia para o alcance do *desempenho ótimo*. Por isso, a uniformidade ou semelhança das regras de formação de indicadores e de medição de desempenho é essencial para o seu pleno entendimento por todos os gestores.

As considerações realizadas nesta pesquisa poderão subsidiar outros trabalhos relacionados ao controle do desempenho de organizações públicas, principalmente no que diz respeito à elaboração de um sistema de acompanhamento do desempenho da gestão pelos órgãos de controle interno.

REFERÊNCIAS

- ALDAY, Hernan E. Contreras. *O Planejamento Estratégico dentro do Conceito de Administração Estratégica*. Rev. FAE, Curitiba, v.3, n.2, p.9-16, maio/ago. 2000.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 5ª ed., São Paulo: Atlas, 1996.
- ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. *A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho*. Brasília – DF: MARE/ENAP, Março/2002.
- ARISTIGUETA, M. P. *et al.* *The role of social indicators in the developing a manging for results system*. Public Performance & Management Review, v. 24, n. 3, p. 254-269, March 2001.
- AUDIBRA. *Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna/ IIA*; tradução de José Juarez de Paula Freire, CIA. São Paulo, 2004.
- BARREIROS, José Antônio Guerra. *O Sistema de Controle Interno da Marinha e o novo Modelo de Planejamento, Orçamento e Gestão Pública*. Escola de Guerra Naval. Rio de Janeiro, 2009.
- BRASIL. *Constituição Federal*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Art. 165.
- _____. *Lei nº 4.320*, de 17 de março de 1964.
- _____. *Lei nº 8.443*, de 16 de julho de 1992.
- _____. Tribunal de Contas da União. Coordenadoria de Fiscalização e Controle. *Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapas de Produtos*. Brasília, 2000.
- _____. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. *Instrução Normativa nº 01*, de 6 de abril de 2001a.
- _____. *Lei nº 10.180*, de 06 de fevereiro de 2001b.
- _____. *Decreto nº 5.378*, de 23 de fevereiro de 2005.
- _____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão. *Documento de Referência do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA*. Brasília, DF, 2007a.
- _____. Ministério da Defesa. Marinha do Brasil. *SGM 601 – Norma sobre Auditoria e Análise, Tomada e Prestação de Contas na Marinha*. Brasília, 2007b, 3ª rev.

- _____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA; Prêmio Nacional da Gestão Pública – PQGF; *Instruções para Avaliação da Gestão Pública – 2008/2009*; Brasília; MP, SEGES, 2008. Versão 1/2008a.
- _____. Tribunal de Contas da União. *Instrução Normativa nº 57*, de 27 de agosto de 2008b.
- _____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão. *Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores*. Brasília, DF, 2009a.
- _____. Ministério da Defesa. Marinha do Brasil – *Ordem Interna nº 10-01 da DCoM*, de 25 de junho de 2009b.
- _____. Ministério da Defesa. Marinha do Brasil – *EMA-130 – Manual de Visitas, Inspeções e Reuniões Funcionais da Marinha*. Volume I, 4ª Revisão, de 22 de junho de 2009c.
- _____. Tribunal de Contas da União. *Decisão Normativa nº 102*, de 2 de dezembro de 2009d.
- _____. Ministério da Defesa. Marinha do Brasil – *Circular nº 8-2010 da Secretaria Geral da Marinha – SGM*, 2010a.
- _____. *Decreto nº 3.591*, de 6 de setembro de 2000a. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30/abr/2010b.
- _____. Tribunal de Contas da União. *Decisão Normativa nº 103*, de 10 de fevereiro de 2010c.
- BUARQUE, Aurélio Buarque. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*.
- BUGARIN, Paulo S. *O princípio constitucional da eficiência*. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 32, n.87, jan/mar 2001.
- CARR, David K., LITTMAN, Ian D. *Excelência dos Serviços Públicos: gestão da qualidade total na década de 90*. Tradução: Heloisa Martins-Costa, Mariluce Filizola C. Pessoa, Vicente Ambrósio Júnior. Rio de Janeiro: Qualitymark Ed., 1992.
- CFC. *Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC T 12 – Da auditoria interna*. Aprovado pela Resolução n.986/03. Brasília: 2003.
- _____. *Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno*. Aprovada pela Resolução n.781/95, Brasília: 1995.
- CLAUSEWITZ, Carl Von. *On War*, Nova York, Barnes & Noble, Inc., s.d. Carl von Clausewitz, *Principles of War*, Harrisburgh, Military Service Publishing, Co., 1832.

- CHIAVENATO, Idalberto. *Administração nos novos tempos*. 2. ed. – Rio de Janeiro: Campos, 1999.
- CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações* - 7. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Elsevier, 2003 – 6ª reimpressão.
- COCURULLO, Antonio. *Gestão de riscos corporativos: riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão: um estudo de caso no setor de celulose e papel*. 3ª ed. São Paulo: 2004.
- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. *Controle Interno dos Municípios – orientação a para implantação e relacionamento com os Tribunais de Contas*. São Paulo: Atlas, 2003.
- DRUCKER, Peter F. *Uma Era de Descontinuidade*, Rio de Janeiro, Zahar Editores, 1970.
- EFQM, European Foundation for Quality Management. *Os conceitos fundamentais da Excelência*. 2002. Disponível em: < www.efqm.org/en/PdfResources/PUB446X_FuCo_por_v1.1.pdf >. Acesso em: 10/mai/2010.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Miniaurélio Século XXI Escolar: O minidicionário da língua portuguesa*. 4ª ed. Rev. ampliada. – Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.
- GARCIA, Ronaldo Coutinho. *Subsídios para organizar avaliações da ação governamental* (texto para discussão nº 776). Brasília: Ipea, 2001.
- GIL, Antonio C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- GOMES, J.S. ; SALAS, J.M.A. *Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 2001.
- GRANJEIRO, J. Wilson. *Administração Pública*. 11ª.ed. Brasília: Vestcon, 2003.
- GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. *Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público*. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, nº 21 – Maio a Agosto/1999.
- GUZMÁN, Miguel D. *A Auditoria compreensiva: um moderno concepto en la auditoria*. México, 1991.
- INTOSAI. *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideu, 1998. Disponível em: <http://www.intosai.org>.
- KOTLER, Philip. *Administração de marketing*. 5ª ed. – São Paulo : Atlas, 1998.

- MARCONI, Marina A.; LAKATOS, Eva M.. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados*. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARTINS, Humberto; MARINI, Caio. *Guia de governança para resultados*. Ed. Publix, 2010.
- MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. *Introdução à administração*. 5ª ed. rev. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2000.
- McGEE, James; PRUSAK, Laurence. *Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica*. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 3.ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- MIGLIAVACCA, Paulo N.. *Controles Internos nas organizações*. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de, HORVATH, Estevão; e TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. *Manual de Direito Financeiro*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1990.
- PIATTINI, Mario G.; PESO, Emilio. *Auditoria Informática*. 2.ed. ampliada e revisada. Bogotá, Colômbia: Alfaomega, 2006.
- OROZCO, Carlos Hernández. *Planificación y Programación*. 7. reimp. de la 1. ed. Editorial UNED, São José, 2004.
- OTLEY, D. T. *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework*. Management Accounting Research, v. 5, n.3-4, p. 289-299, 1994.
- PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches, NOSSA, Valcemiro, LOPES, Venina de Almeida. *A influência do plano plurianual nos indicadores de execução: um estudo exploratório na Prefeitura de Vitória*. Revista de Gestão USP, São Paulo, v. 12, n. 3, p. 29-45, julho/setembro 2005.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser, SPINK, Peter Kevin. *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. Tradução Carolina Andrade – 7ª ed. – Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.
- PISCITELLI, Roberto B. *O controle interno na administração pública federal brasileira*. Brasília: ESAF, 1988. 105 p.
- RIBEIRO, Sheila Maria Reis. *Controle Interno e paradigma gerencial*. Brasília – DF: MARE/ENAP, Julho/1997.

- RUDIO, Franz Victor. *Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica*. 34ª ed. – Petrópolis – Vozes, 2007.
- RUIZ, João Álvaro. *Metodologia científica – Guia para eficiência nos estudos*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 1985.
- SÃO PAULO. *Planejamento Estratégico 2007 – 2010*. Secretaria de Gestão Pública do Estado de São Paulo. 2007
- SILVA, A. C. R.. *Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. São Paulo: Atlas, 2003.
- SOUZA, Antonio Carlos de. *A Eficácia do Controle Interno na Gestão Pública Municipal da Cidade do Rio de Janeiro*. Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Especialista, no curso de Pós-Graduação Lato Sensu – Especialização em Controladoria Pública da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2007.
- SUN TZU, *The Art of War*. Nova York, Oxford University Press, 1971.
- TORRES, Ricardo Lobo. “*O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade*”. Rio de Janeiro, Revista do TCE/RJ, nº 22, jul/1991, pp. 37/44.
- TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes. *A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: Estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro*. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças. Rio de Janeiro: 2009.
- VASCONCELLOS, Paulo. *Planejamento Empresarial: Teoria e Prática*. Livros Técnicos e Científicos Editora S.A., São Paulo, 1982.
- VERGARA, Sylvia C.. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas, 5ª ed., 2004.
- VIANA, Marcelo. *O Novo Estado e o ano da Gestão*. Jornal Correio Braziliense - 25/01/2010. Disponível em <http://clippingmp.planejamento.gov.br>.
- YIN, R. K. *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. 2ªed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- YIN, R. K. *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman. 2005.

ANEXO A**DECRETO Nº 5.378, DE 23 DE FEVEREIRO DE 2005**

Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso VI, alínea “a”, da Constituição,

DECRETA:

Art. 1º Fica instituído o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA, com a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos e para o aumento da competitividade do País.

Art. 2º O GESPÚBLICA deverá contemplar a formulação e implementação de medidas integradas em agenda de transformações da gestão, necessárias à promoção dos resultados preconizados no plano plurianual, à consolidação da administração pública profissional voltada ao interesse do cidadão e à aplicação de instrumentos e abordagens gerenciais, que objetivem:

I - eliminar o déficit institucional, visando ao integral atendimento das competências constitucionais do Poder Executivo Federal;

II - promover a governança, aumentando a capacidade de formulação, implementação e avaliação das políticas públicas;

III - promover a eficiência, por meio de melhor aproveitamento dos recursos, relativamente aos resultados da ação pública;

IV - assegurar a eficácia e efetividade da ação governamental, promovendo a adequação entre meios, ações, impactos e resultados; e

V - promover a gestão democrática, participativa, transparente e ética.

Art. 3º Para consecução do disposto nos arts. 1º e 2º, o GESPÚBLICA, por meio do Comitê Gestor de que trata o art. 7º, deverá:

I - mobilizar os órgãos e entidades da administração pública para a melhoria da gestão e para a desburocratização;

II - apoiar tecnicamente os órgãos e entidades da administração pública na melhoria do atendimento ao cidadão e na simplificação de procedimentos e normas;

III - orientar e capacitar os órgãos e entidades da administração pública para a implantação de ciclos contínuos de avaliação e de melhoria da gestão; e

IV - desenvolver modelo de excelência em gestão pública, fixando parâmetros e critérios para a avaliação e melhoria da qualidade da gestão pública, da capacidade de atendimento ao cidadão e da eficiência e eficácia dos atos da administração pública federal.

Art. 4º Os critérios para avaliação da gestão de que trata este Decreto serão estabelecidos em consonância com o modelo de excelência em gestão pública.

Art. 5º A participação dos órgãos e entidades da administração pública no GESPÚBLICA dar-se-á mediante adesão ou convocação.

§ 1º Considera-se adesão para os efeitos deste Decreto o engajamento voluntário do órgão ou entidade da administração pública no alcance da finalidade do GESPÚBLICA, que, por meio da autoavaliação contínua, obtenha validação dos resultados da sua gestão.

§ 2º Considera-se convocação a assinatura por órgão ou entidade da administração pública direta, autárquica ou fundacional, em decorrência da legislação aplicável, de contrato de gestão ou desempenho, ou o engajamento no GESPÚBLICA, por solicitação do Ministro de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão, em decorrência do exercício de competências vinculadas a programas prioritários, definidos pelo Presidente da República.

Art. 6º Poderão participar, voluntariamente, das ações do GESPÚBLICA pessoas e organizações, públicas ou privadas.

Parágrafo único. A atuação voluntária das pessoas é considerada serviço público relevante, não remunerado.

Art. 7º Fica instituído o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, no âmbito do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, com o objetivo de formular o planejamento das ações do GESPÚBLICA, bem como coordenar e avaliar a execução dessas ações.

Art. 8º O Comitê Gestor terá a seguinte composição:

I - um representante do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que o coordenará; e

II - um representante da Casa Civil da Presidência da República.

§ 1º O Ministro de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão indicará quinze órgãos ou entidades da administração pública, com notório engajamento em ações ligadas à qualidade da gestão e à desburocratização, cujos representantes integrarão o Comitê Gestor.

§ 2º Os membros a que se referem o caput e o § 1º, titulares e suplentes, serão indicados pelos dirigentes dos órgãos ou entidades representados e designados pelo Ministro de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão.

§ 3º O mandato dos membros do Comitê Gestor será de dois anos, permitida a recondução.

Art. 9º Ao Comitê Gestor compete:

I - propor ao Ministro de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão o planejamento estratégico do GESPÚBLICA;

II - articular-se para a identificação de mecanismos que possibilitem a obtenção de recursos e demais meios para a execução das ações do GESPÚBLICA;

III - constituir comissões setoriais e regionais, com a finalidade de descentralizar a gestão do GESPÚBLICA;

IV - monitorar, avaliar e divulgar os resultados do GESPÚBLICA;

V - certificar a validação dos resultados da auto-avaliação dos órgãos e entidades participantes do GESPÚBLICA; e

VI - reconhecer e premiar os órgãos e entidades da administração pública, participantes do GESPÚBLICA, que demonstrem qualidade em gestão, medida pelos resultados institucionais obtidos.

Art. 10. Ao Coordenador do Comitê Gestor compete:

I - cumprir e fazer cumprir este Decreto e as decisões do Colegiado;

II - constituir grupos de trabalho temáticos temporários;

III - convocar e coordenar as reuniões do Comitê; e

IV - exercer o voto de qualidade no caso de empate nas deliberações.

Art. 11. A participação nas atividades do Comitê Gestor, das comissões e dos grupos de trabalho será considerada serviço público relevante, não remunerado.

Art. 12. A Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão exercerá as funções de Secretaria-Executiva do Comitê Gestor.

Art. 13. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 14. Ficam revogados os Decretos n°s 83.740, de 18 de julho de 1979, e 3.335, de 11 de janeiro de 2000.

Brasília, 23 de fevereiro de 2005; 184° da Independência e 117° da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Nelson Machado

José Dirceu de Oliveira e Silva

D.O.U., 24/02/2005

ANEXO B

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 57, DE 27 DE AGOSTO DE 2008

Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal.

O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, no uso de suas atribuições constitucionais, legais e regimentais, e

Considerando o poder regulamentar que lhe confere o art. 3º da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, para expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade;

Considerando que compete ao Tribunal julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, nos termos da Constituição Federal, art. 71; da Lei nº 8.443, de 1992, arts. 1º, 6º, 7º, 8º e 9º; e do Regimento Interno, arts. 1º, 188, 189 e 197;

Considerando que os processos de tomada e prestação de contas deverão conter elementos e demonstrativos que evidenciem a boa e regular aplicação dos recursos públicos, nos termos do caput do art. 194 do Regimento Interno do TCU;

Considerando a necessidade de integrar, no exame e julgamento das tomadas e prestações de contas dos gestores, o controle da conformidade e do desempenho da gestão, a fim de contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública; e

Considerando os princípios da racionalização e simplificação do exame e do julgamento das tomadas e prestações de contas e a necessidade de estabelecer critérios de seletividade para formalização e instrução desses processos, nos termos do parágrafo único do art. 194 e do art. 195 do Regimento Interno deste Tribunal, resolve:

TÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Os relatórios de gestão e os processos de tomada e prestação de contas dos administradores e demais responsáveis abrangidos pelos incisos I, III, IV, V e VI do art. 5º da Lei

nº 8.443, de 1992, serão organizados e apresentados ao Tribunal de Contas da União de acordo com as disposições desta instrução normativa.

§ 1º Para os fins do disposto nesta instrução normativa, considera-se:

I. processo de contas: processo de trabalho do controle externo destinado a avaliar a conformidade e o desempenho da gestão das pessoas abrangidas pelos incisos I, III, IV, V e VI do art. 5º da Lei nº 8.443/92, com base em um conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos direta ou indiretamente;

II. tomada de contas: processo de contas relativo à avaliação da gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração federal direta;

III. prestação de contas: processo de contas relativo à avaliação da gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração federal indireta e por aquelas não classificadas como integrantes da administração federal direta;

IV. relatório de gestão: conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial relativos à gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas, organizado de forma a possibilitar a visão sistêmica da conformidade e do desempenho desta gestão;

V. processo de contas ordinárias: processo de tomada ou prestação de contas organizado anualmente pelas unidades jurisdicionadas cujos responsáveis estão abrangidos pelos incisos I, III, IV, V e VI do art. 5º da Lei nº 8.443/92, destinado a avaliar a conformidade e o desempenho da gestão desses responsáveis, com base em um conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;

VI. processo de contas individual: processo de contas ordinárias organizado tendo por base a gestão de uma unidade jurisdicionada;

VII. processo de contas consolidado: processo de contas ordinárias organizado tendo por base a gestão de um conjunto de unidades jurisdicionadas que se relacionam em razão de hierarquia, função ou programa de governo, de modo a possibilitar a avaliação sistêmica dessa gestão;

VIII. processo de contas agregado: processo de contas ordinárias organizado tendo por base a gestão de um conjunto de unidades jurisdicionadas que não se relacionem em razão de

hierarquia, função ou programa de governo, mas cujo exame em conjunto e em confronto possibilite a avaliação sistêmica dessa gestão;

IX. processo de contas extraordinárias: processo de tomada ou prestação de contas organizado quando da extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão, incorporação ou desestatização de unidades jurisdicionadas cujos responsáveis estejam alcançados pela obrigação prevista no art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal, para apreciação do Tribunal nos termos do art. 15 da Lei nº 8.443/92;

X. risco: suscetibilidade de ocorrência de eventos que afetam negativamente a realização dos objetivos das unidades jurisdicionadas;

XI. materialidade: representatividade dos valores orçamentários, financeiros e patrimoniais colocados à disposição dos gestores e/ou do volume de bens e valores efetivamente geridos;

XII. relevância: importância social ou econômica das ações desenvolvidas pelas unidades jurisdicionadas para a administração pública federal ou para a sociedade, em razão das funções, programas, projetos e atividades sob a responsabilidade de seus gestores, assim como dos bens que produzem e dos serviços que prestam à população;

XIII. exame da conformidade: análise da legalidade, legitimidade e economicidade da gestão em relação a padrões normativos e operacionais, expressos nas normas e regulamentos aplicáveis, e da capacidade dos controles internos de identificar e corrigir falhas e irregularidades;

XIV. exame do desempenho: análise da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais, expressos em metas e resultados negociados com a administração superior ou definidos nas leis orçamentárias, e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades;

XV. controles internos: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados;

XVI. órgãos de controle interno: unidades administrativas integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidos, dentre outras funções, da

verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal.

Art. 2º Para os efeitos desta instrução normativa, constituem unidades jurisdicionadas ao Tribunal, cujos responsáveis estão sujeitos à apresentação de relatório de gestão ou de processo de contas:

I. os órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta, incluídas as fundações e empresas estatais, bem como suas unidades internas;

II. os fundos cujo controle se enquadre como competência do Tribunal;

III. os serviços sociais autônomos;

IV. as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do respectivo tratado constitutivo;

V. as empresas encampadas, sob intervenção federal ou que, de qualquer modo, venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de entidade pública federal;

VI. as entidades cujos gestores, em razão de previsão legal, devam prestar contas ao Tribunal.

§ 1º Os responsáveis pelas entidades de fiscalização do exercício profissional estão dispensados de apresentar relatório de gestão ou processo de contas ordinárias ao Tribunal, sem prejuízo da manutenção das demais formas de fiscalização exercidas pelo controle externo.

§ 2º Os estados, o Distrito Federal, os municípios e as pessoas físicas ou entidades privadas, quando beneficiários de transferência voluntária de recursos federais sob qualquer forma, responderão perante o órgão ou entidade repassador pela boa e regular aplicação desses recursos, apresentando os documentos, informações e demonstrativos necessários à composição dos relatórios de gestão e dos processos de contas dos responsáveis por essas unidades jurisdicionadas.

TÍTULO II

APRESENTAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO E DOS PROCESSOS DE CONTAS

CAPÍTULO I

CRITÉRIOS DE APRESENTAÇÃO

Art. 3º Os relatórios de gestão serão apresentados ao Tribunal pelos responsáveis pelas unidades jurisdicionadas na forma definida em decisão normativa.

§ 1º Os relatórios de gestão abrangerão a gestão dos responsáveis relacionados no art. 10 desta instrução normativa e conterão os conteúdos mínimos dispostos na decisão normativa a que se refere o *caput* deste artigo.

§ 2º Os relatórios de gestão poderão ser encaminhados ao Tribunal pelo órgão de controle interno a que estiver vinculada a unidade jurisdicionada dos respectivos responsáveis.

§ 3º A critério do Tribunal, os relatórios de gestão poderão ser apresentados ou encaminhados em meio informatizado, conforme orientações contidas na decisão normativa a que se refere o *caput* deste artigo.

§ 4º O relatório de gestão ficará disponível na rede mundial de computadores, para consulta pela sociedade, na forma definida por ato da presidência.

§ 5º O relatório de gestão será considerado parte integrante dos processos de contas ordinárias que vierem a ser constituídos conforme disposto no art. 4º, sendo a sua apresentação condição necessária para a admissibilidade dos referidos processos.

§ 6º O relatório de gestão do responsável por unidade jurisdicionada que, na forma do art. 4º, for instado a apresentar contas ordinárias deverá ser submetido à auditoria de gestão e às demais providências a cargo do respectivo órgão de controle interno.

Art. 4º O Tribunal definirá anualmente em decisão normativa de natureza sigilosa as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis apresentarão contas ordinárias para fins de julgamento, sob a forma de tomada ou prestação de contas, ficando os responsáveis pelas demais unidades jurisdicionadas dispensados de apresentarem as suas contas ao Tribunal, para essa finalidade, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.443/92.

§ 1º Os processos de contas ordinárias abrangerão a gestão dos responsáveis relacionados no art. 10 desta instrução normativa e de outros definidos, a critério do Tribunal, na decisão normativa de que trata o *caput*.

§ 2º Os processos de contas ordinárias serão formalizados de acordo com os critérios estabelecidos nesta instrução normativa e na decisão normativa a que se refere o *caput*.

§ 3º O órgão de controle interno poderá, a seu critério, realizar trabalhos sobre unidades jurisdicionadas não relacionadas na decisão normativa de que trata o *caput*, os quais apenas serão

encaminhados ao Tribunal caso se constate quaisquer das ocorrências a que se refere o art. 16, incisos II e III, da Lei nº 8.443, de 1992.

Art. 5º Os processos de contas extraordinárias serão apresentados para julgamento do Tribunal pelos responsáveis pelos processos de extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão, incorporação ou desestatização das unidades jurisdicionadas.

CAPÍTULO II PRAZOS

Art. 6º A apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas ordinárias deverá ocorrer de acordo com os prazos definidos nas decisões normativas de que tratam os arts. 3º e 4º deste normativo, respectivamente.

Parágrafo único. Os processos de contas extraordinárias deverão ser apresentados ao Tribunal em até cento e vinte dias da efetiva extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão, incorporação ou desestatização da unidade jurisdicionada.

Art. 7º Os prazos estabelecidos nas decisões normativas de que tratam os arts. 3º e 4º deste normativo e no parágrafo único do artigo anterior poderão ser prorrogados pelo Plenário do Tribunal, em caráter excepcional, mediante solicitação fundamentada formulada, conforme o caso, pelas seguintes autoridades:

I. Presidente da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, do Supremo Tribunal Federal, dos demais Tribunais Superiores, dos Tribunais Federais nos Estados e no Distrito Federal e do Tribunal de Contas da União;

II. Ministro de Estado ou autoridade de nível hierárquico equivalente;

III. Procurador-Geral da República; Parágrafo único. Nos casos em que os trabalhos do órgão de controle interno realizados sobre o processo de contas ordinárias não puderem ser concluídos a tempo de atender ao disposto no art. 6º, o dirigente máximo do órgão também poderá solicitar, em caráter excepcional, mediante pedido fundamentado, a prorrogação de prazo para apresentação dos referidos processos devidamente auditados.

Art. 8º A inobservância dos prazos previstos na decisão normativa de que trata o art. 6º deste normativo ou do prazo concedido na forma do art. 7º poderá configurar omissão no dever

de prestar contas para efeito do disposto na alínea “a” do inciso III do art. 16 da Lei nº 8.443, de 1992.

Art. 9º Os processos de contas somente serão considerados entregues ao Tribunal se contiverem todas as peças e conteúdos exigidos nesta instrução normativa e na decisão normativa de que trata o art. 4º, e estiverem formalizados de acordo com o estabelecido no Título III deste normativo.

§ 1º Nos casos de inadimplemento das condições previstas no *caput*, o órgão de controle interno competente será informado do fato pela unidade técnica do Tribunal, para que, em até quinze dias, comunique a situação aos responsáveis.

§ 2º Os responsáveis pela gestão da unidade jurisdicionada terão quinze dias para sanear a pendência, permanecendo, enquanto isso, em situação de inadimplência no dever de apresentar contas.

§ 3º Em razão da complexidade do relatório de gestão ou da necessidade de acompanhamento mais tempestivo dos atos de gestão das unidades jurisdicionadas envolvidas, o Tribunal poderá determinar a apresentação de relatórios de gestão parciais, em periodicidade inferior a um ano, que comporão o relatório de gestão final, conforme definido na decisão normativa de que trata o art. 3º desta instrução normativa.

CAPÍTULO III ROL DE RESPONSÁVEIS

Art. 10. Serão considerados responsáveis pela gestão os titulares e seus substitutos que desempenharem, durante o período de que tratam os relatórios de gestão e os processos de contas ordinárias, as seguintes naturezas de responsabilidade, se houver:

- I. dirigente máximo da unidade jurisdicionada que apresenta as contas ao Tribunal;
- II. membro de diretoria;
- III. membro de órgão colegiado que, por definição legal, regimental ou estatutária, seja responsável por atos de gestão.

Parágrafo único. O Tribunal poderá definir outras naturezas de responsabilidade na decisão normativa de que trata o art. 4º.

Art. 11. Constarão do rol de responsáveis as seguintes informações:

I. nome, completo e por extenso, e número do Cadastro de Pessoa Física do Ministério da Fazenda (CPF/MF) do responsável arrolado;

II. identificação das naturezas de responsabilidade, conforme descrito no artigo anterior ou na decisão normativa de que trata o art. 4º desta instrução normativa, e dos cargos ou funções exercidos;

III. indicação dos períodos de gestão, por cargo ou função;

IV. identificação dos atos formais de nomeação, designação ou exoneração, incluindo a data de publicação no Diário Oficial da União ou em documento de divulgação pertinente; V. endereço residencial completo; e

VI. endereço de correio eletrônico, se houver.

§ 1º As unidades jurisdicionadas manterão cadastro, preferencialmente informatizado, com todos os responsáveis, mesmo aqueles não compreendidos no art. 10, contendo as informações indicadas no *caput* deste artigo, para fins de documentação e acesso por parte dos órgãos de controle.

§ 2º Os órgãos de controle interno poderão, a seu critério, avaliar a gestão de outros responsáveis, ainda que não arrolados no processo de contas.

§ 3º Ocorrendo o disposto no parágrafo anterior e constatada quaisquer das ocorrências a que se refere o art. 16, inciso III, da Lei nº 8.443, de 1992, o respectivo órgão de controle interno, sob pena de responsabilidade solidária, deverá determinar a instauração, em caso de dano ao Erário, de processo de tomada de contas especial para os responsáveis não incluídos no rol de que trata este capítulo.

§ 4º No caso do § 3º, não ocorrendo dano ao Erário, o responsável terá as suas responsabilidades certificada pelo órgão de controle interno.

TÍTULO III

ORGANIZAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO E DOS PROCESSOS DE CONTAS

CAPÍTULO I

PEÇAS E CONTEÚDOS

Art. 12. Os relatórios de gestão serão compostos das informações sobre a gestão apresentadas pelos responsáveis, conforme conteúdos e formatos estabelecidos na decisão

normativa de que trata o art. 3º. Parágrafo único. O relatório de gestão deverá incluir todos os recursos, orçamentários e extra-orçamentários, utilizados, arrecadados, guardados ou geridos pelas unidades jurisdicionadas ou pelos quais elas respondam, inclusive aqueles oriundos de fundos de natureza contábil, recebidos de entes da administração pública federal ou descentralizados para execução indireta.

Art. 13. Os processos de contas ordinárias serão compostos das peças abaixo arroladas e das demais peças fixadas pelo Tribunal na decisão normativa de que trata o art. 4º.

I. rol de responsáveis, observado o disposto no capítulo III do título II desta instrução normativa e na decisão normativa de que trata o art. 4º;

II. relatório de gestão dos responsáveis, conforme conteúdos e formatos estabelecidos pelo Tribunal na decisão normativa de que trata o art. 3º;

III. declaração expressa da respectiva unidade de pessoal de que os responsáveis constantes do rol a que se refere o inciso I estão em dia com a exigência de apresentação da declaração de bens e rendas de que trata a Lei nº 8.730, de 1993;

IV. relatórios e pareceres de órgãos, entidades ou instâncias que devam se pronunciar sobre as contas ou sobre a gestão dos responsáveis pela unidade jurisdicionada, consoante previsão em lei ou em seus atos constitutivos, observados os formatos e os conteúdos definidos na decisão normativa de que trata o art. 4º deste normativo;

V. relatório de auditoria de gestão, emitido pelo órgão de controle interno competente, conforme formatos e conteúdos definidos na decisão normativa de que trata o art. 4º deste normativo;

VI. certificado de auditoria, emitido pelo órgão de controle interno competente; VII. parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno competente; e

VIII. pronunciamento expresso do Ministro de Estado supervisor da unidade jurisdicionada cujo responsável apresenta o processo de contas ordinárias, ou da autoridade de nível hierárquico equivalente, sobre o parecer do dirigente do órgão de controle interno competente, atestando haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.

§ 1º O pronunciamento ministerial ou de autoridade de nível hierárquico equivalente sobre o parecer do dirigente do órgão de controle interno competente não poderá ser objeto de delegação, conforme dispõe o art. 52 da Lei nº 8.443, de 1992.

§ 2º Os exames do órgão competente de controle interno sobre os processos de contas ordinárias abrangerão todos os recursos, orçamentários e extra-orçamentários, utilizados, arrecadados, guardados ou geridos pelas unidades jurisdicionadas ou pelos quais elas respondam, inclusive aqueles oriundos de fundos de natureza contábil, recebidos de entes da administração pública federal ou descentralizados para execução indireta.

§ 3º O relatório de auditoria de gestão emitido pelo órgão de controle interno deverá ser composto apenas de achados caracterizados, ao menos, pela indicação da situação encontrada e do critério adotado, evidenciados por papéis de trabalho que não comporão o referido relatório, mas que deverão ser mantidos em arquivo à disposição do Tribunal.

Art. 14. O órgão ou entidade da administração pública federal que for submetido a processo de extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão, incorporação ou desestatização deverá apresentar a julgamento do Tribunal processo de contas extraordinárias, abrangendo o período compreendido entre o início do exercício financeiro e a data da efetiva extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão, incorporação ou desestatização.

§ 1º As unidades jurisdicionadas submetidas aos processos relacionados no *caput* que extrapolem o ano civil deverão apresentar os relatórios de gestão do exercício correspondente.

§ 2º Os processos de contas extraordinárias deverão conter, nas peças definidas no art. 13 deste normativo, os documentos e informações relativos às providências adotadas para encerramento das atividades da unidade, em especial os termos de transferência patrimonial e a situação dos processos administrativos não encerrados, com o aceite dos respectivos destinatários.

TÍTULO IV DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 15. Os processos de contas ordinárias dos responsáveis por unidades jurisdicionadas com parecer do dirigente do órgão do controle interno pela irregularidade deverão ser apresentados como processos de contas individuais. Parágrafo único. No caso do disposto no *caput*, os processos deverão conter informações sobre a conduta apresentada e o seu nexo de causalidade entre esta e o resultado do ilícito, bem como considerações relacionadas à responsabilidade do agente.

Art. 16. As unidades jurisdicionadas deverão manter os documentos comprobatórios, inclusive de natureza sigilosa, pelo prazo mínimo de dez anos, contado a partir da apresentação dos relatórios de gestão ao Tribunal.

Parágrafo único. O descumprimento do disposto no *caput* deste artigo sujeitará o responsável à sanção prevista no inciso II do art. 58 da Lei nº 8.443, de 1992, sem prejuízo da instauração de tomada de contas especial, para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano ao erário, se for o caso.

Art. 17. Esta instrução normativa entra em vigor na data de sua publicação e aplica-se aos processos de contas referentes ao exercício de 2008 e seguintes.

Art. 18. Fica revogada a Instrução Normativa TCU nº 47, de 27 de outubro de 2004.

WALTON ALENCAR RODRIGUES

Presidente