

JEISOM DE MELO FAJARDO

**Auditoria de Avaliação de Gestão: o uso de indicadores de desempenho nos processos de gestão das Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil.**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Sistemas de Gestão da Universidade Federal Fluminense como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Sistemas de Gestão. Área de Concentração: Sistema de Gestão pela Qualidade Total.

Orientador:  
Prof. Stella Regina Reis da Costa , D.Sc.

Niterói  
2011

JEISOM DE MELO FAJARDO

**Auditoria de Avaliação de Gestão: o uso de indicadores de desempenho nos processos de gestão das Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil.**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Sistemas de Gestão da Universidade Federal Fluminense como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Sistemas de Gestão. Área de Concentração: Sistema de Gestão pela Qualidade Total.

**Aprovada em 24 de novembro de 2011.**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Stella Regina Reis da Costa , D.Sc.  
Universidade Federal Fluminense

---

Mara Telles Salles, D.Sc.  
Universidade Federal Fluminense

---

Saulo Barbará de Oliveira, D.Sc.  
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro

Dedico este trabalho

Aos meus saudosos e eternamente amados pais Janet de Melo Fajardo (*in memorian*) e Antônio Fajardo de Albuquerque (*in memorian*) pelo sacrifício em nome de minha formação moral e educacional. Um dia nos encontraremos novamente.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente à Deus, por me dar força, luz e saúde nesta caminhada.

Aos meus saudosos pais, Janet e Antônio, por abdicarem do pouco que tinham, com o propósito de me fornecer educação aprimorada e futuro grandioso.

Ao Exmº Sr. Contra-Almirante Intendente Carlos Henrique Gomes, por ter me dado a missão e ao mesmo tempo a oportunidade de contribuir com o aprimoramento das atividades de Controle Interno na Marinha do Brasil. Ao Exmº Sr. Contra-Almirante Intendente Francisco José de Araujo, meu atual Diretor, pelas orientações e exemplo pessoal e profissional.

À minha orientadora Professora Stella, pelas orientações seguras que muito contribuíram para correção de rumos.

E finalmente um agradecimento especial à Michelle, minha esposa querida e às minhas lindas filhas Rayane e Pietra, pelos dias em que deixei de estar ao lado de vocês. Somente com vocês pude compreender o significado da palavra família. Meu amor por vocês é inquestionável e inabalável.

“Escreva a sua história na areia da praia,  
Para que as ondas a levem através dos 7 mares;  
Ate tornar-se lenda na boca de estrelas cadentes.

Conte a sua história ao vento,  
Cante aos mares para os muitos marujos;  
Cujos olhos são faróis sujos e sem brilho.

Escreva no asfalto com sangue,  
Grite bem alto a sua história antes que ela seja varrida na  
Manhã seguinte pelos garis.

Abra o peito em direção aos canhões,  
Suba nos tanques de Pequim,  
Derrube os muros de Berlim,  
Destrua as catedras de Paris.

Defenda a sua palavra,  
A vida não vale nada se você não tem uma boa história pra contar.”

Beal

## RESUMO

Muitas são as formas e os conceitos teóricos a respeito da auditoria. No setor público ela ganha maior importância, pois trata-se da análise dos atos e fatos que envolvem a gestão de recursos oriundos do contribuinte. Com a introdução de alguns paradigmas trazidos do exterior para o Brasil, dentro do significado do controle e da auditoria, nasceram algumas necessidades de avaliação mais onipresentes e abrangentes. Formou-se assim, dentro do Poder Executivo Federal, o clima propício para a reestruturação dos trabalhos ligados à prestação de contas, ao controle interno e à auditoria governamental. O objetivo desse estudo é criar e validar um roteiro, baseado no emprego de indicadores de desempenho estratégicos e qualitativos, que irá guiar a nova modalidade de fiscalização denominada Auditoria de Avaliação da Gestão (AAG), que nasceu acompanhando a reestruturação citada no âmbito da Marinha do Brasil (MB). Para atingir tal objetivo, a pesquisa está composta de um estudo documental, incluindo estudo de material oriundo de instituições da Marinha para *benchmarking* e trabalho de campo composto de entrevista e aplicação de questionários a auditores internos da Marinha. Concluiu-se, primeiramente, que os estudos bibliográficos e documentais contribuíram para a criação do roteiro de auditoria de avaliação da gestão na Marinha, composto por indicadores estratégicos e qualitativos. Em segundo lugar, os trabalhos de campo junto ao universo escolhido de auditores internos da Marinha permitiram considerar válido tal roteiro, com sugestões de melhoria que agregaram mais valor ao mesmo.

**Palavras-Chave:** Auditoria, Gestão, Avaliação de Desempenho

## **ABSTRACT**

Many are the shapes and the theoretical concepts concerning the audit. In the public sector it becomes more important because it is the analysis of acts and events that involve the management of funds from the taxpayer's pocket. With the introduction of some paradigms brought in from abroad to Brazil within the meaning of control and audit, needs assessment were born a few more ubiquitous and comprehensive. He graduated from well within the federal executive branch, the climate for restructuring the work of accountability, internal control and government audit. The aim of this study is to create and validate a script, based on use of strategic performance indicators and qualitative, that will guide the new form of surveillance known as Audit Management Assessment, who was born following the restructuring mentioned in the Navy Brazil. To achieve this goal, research is composed of a bibliographical study, including study material from institutions of the Navy for benchmarking and fieldwork consisted of interviews and questionnaires. It was concluded, first, that the bibliographic and documentary studies contributed to the creation of the script evaluation audit of management in the Navy, consisting of strategic and qualitative indicators. Second, the field work with the chosen universe of internal auditors allowed the Navy to consider valid that script, with suggestions for improvement that added more value to it.

**Key words:** *Audit, Management, Performance Evaluation*

## **LISTA DE QUADROS**

- Quadro 01 As Dimensões de Análise de um Indicador
- Quadro 02 As Diferenças entre o BSC no Setor Público e no Setor Privado
- Quadro 03 Mapa Estratégico
- Quadro 04 Missões Estratégicas Institucionais das UJ pesquisadas
- Quadro 05 Mapa Estratégico das Unidades Pesquisadas
- Quadro 06 Indicadores de Liderança
- Quadro 07 Indicadores de Formação Estratégica
- Quadro 08 Indicadores de Satisfação Cliente
- Quadro 09 Indicadores de Força de Trabalho
- Quadro 10 Correlação entre Elementos e Princípios de GC e Determinações do TCU

## LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - A Contextualização da ANOp x AAG.....	08
Figura 02 - Vertentes de Atuação do TCU.....	12
Figura 03 - Princípios basilares da boa governança.....	33
Figura 04 - A Gestão pública Atual como a Arte do Governar o Erário.....	39
Figura 05 - A Avaliação da Gestão e seu Paradigma Temporal.....	47
Figura 06 - Os papéis do auditor de gestão .....	54
Figura 07 Níveis de Risco Organizacionais .....	60
Figura 08 Disseminação da Visão Estratégica .....	67
Figura 09 As 4 perspectivas do BSC .....	70
Figura 10 Processo de Estratégia: Planejamento e Acompanhamento .....	71
Figura 11 O Processo de Administração Estratégica .....	74
Figura 12 Desdobramento dos Objetivos – Mapa estratégico .....	75
Figura 13 Etapas do Ciclo do GESPÚBLICA .....	90
Figura 14 Modelo de Excelência em Gestão do Programa Netuno .....	93
Figura 15 Análise da Compreensão do Roteiro - Auditores Entrevistados .....	133

## LISTA DE SIGLAS

AAG	Auditoria de Avaliação da Gestão
ANOp	Auditoria de Natureza Operacional
BC	Banco Central
BSC	<i>Balanced Scored Card</i>
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CCCPM	Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha
CF	Constituição Federal
CIFPA	Instituto Britânico de Finanças e Contabilidade Pública
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CISSET-MD	Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa
CM	Comandante da Marinha
CNPQ	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
COFAMAR	Conselho Fiscal e Administrativo da Marinha
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DAdM	Diretoria de Administração da Marinha
DCoM	Diretoria de Contas da Marinha
DE	Diretoria Especializada
DFM	Diretoria de Finanças
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
EMGEPRON	Empresa Gerencial de Projetos Navais
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
FDEPM	Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FMI	Fundo Monetário Internacional
FN	Fundo Naval
GC	Governança Corporativa
GESPÚBLICA	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
ID	Indicadores de Desempenho
IFAC	<i>The International Federation of Accountants</i>
IIA	Instituto dos Auditores Internos
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	<i>The International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
LAR	Lanchas de Apoio Rápido
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias

LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MB	Marinha do Brasil
MD	Ministério da Defesa
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OM	Organização Militar
PA	Plano de Ação
PC	Prestação de Contas
PDCA	<i>Plan, Do, Check, Act</i>
PEF	Poder Executivo Federal
PPA	Plano Plurianual
PTC	Processo de Tomada de Contas
RG	Relatório de Gestão
SCI-MB	Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SESC	Serviço Social do Comércio
SESI	Serviço Social da Indústria
SGM	Secretaria-Geral da Marinha
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIAPE	Sistema de Pagamento Pessoal Civil
SIASG	Sistema de Administração de Serviços Gerais do Governo Federal
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats</i>
TC	Tomada de Contas
TCU	Tribunal de Contas da União
TM	Tribunal Marítimo
UJ	Unidades Jurisdicionadas

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	14
1.1 FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA.....	16
1.1.1 Questões da Pesquisa.....	18
1.2 OBJETIVOS.....	18
1.2.1 Objetivos Gerais.....	18
1.2.2 Objetivos Específicos.....	18
1.3 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	19
1.4 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO.....	19
1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	20
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	20
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	21
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	21
2.2 CONTROLE NA GESTÃO PÚBLICA.....	28
2.2.1 Aspectos Gerais.....	28
2.2.2 Análise do Controle Externo.....	29
2.2.3 A legalidade e a Legitimidade.....	31
2.2.4 A Institucionalidade do Controle Externo.....	32
2.2.4.1 <i>O Controle Parlamentar Direto</i> .....	32
2.2.4.2 <i>O Controle pelo Tribunal de Contas</i> .....	33
2.2.4.3 <i>Prestação de Contas</i> .....	35
2.2.5 Análise do Controle Interno.....	38
2.3 A INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NA NOVA METODOLOGIA DE TOMADA DE CONTAS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL.....	40
2.3.1 Conceituação de Governança Corporativa.....	40
2.3.2 Governança Corporativa no Mundo.....	43
2.3.3 Princípios da Boa Governança.....	45
2.3.4 Grau de <i>Accountability</i> como Ferramenta de Controle Social.....	47
2.3.5 A Governança Corporativa no Setor Público Brasileiro.....	50
2.4 A AUDITORIA DE AVALIAÇÃO DA GESTÃO.....	55
2.4.1 Gestão e Controle Organizacional.....	55
2.4.2 Aspectos Conceituais na Avaliação da Gestão .....	59
2.4.3 O Papel do Auditor e o Apoio do Auditado.....	65
2.4.4 Planejamento Estratégico e Auditoria de Gestão .....	67
2.4.5 Orçamento de Capital e Formação de Estratégia .....	71
2.4.6 Avaliação de Risco Estratégico .....	73
2.5 USO DE INDICADORES NA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL .....	73
2.5.1 Indicadores de Desempenho .....	73
2.5.2 Tipos e Classificação de Indicadores de Desempenho .....	76
2.5.3 Avaliação e Monitoramento do Desempenho com <i>BSC</i> .....	79
2.5.4 O <i>Balanced Scorecard</i> no Setor Público.....	84

2.5.5 Monitoramento do Desempenho - A Elaboração de Indicadores a Partir do Plano Estratégico Organizacional .....	86
2.5.6 Monitoramento do Desempenho - A Elaboração de Indicadores a Partir do Programa de Qualidade .....	88
2.6 A EXCELÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA.....	90
2.6.1 O Programa de Qualidade do Governo Federal.....	92
2.6.2 O Programa GESPÚBLICA.....	94
<b>3 CONTROLE INTERNO E GESTÃO PÚBLICA COMO PARÂMETRO PARA AS AUDITORIAS DE GESTÃO – ESTUDO DE CASO DA MARINHA DO BRASIL.....</b>	<b>98</b>
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	98
3.2 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA MARINHA DO BRASIL.....	101
3.3 O PROGRAMA NETUNO .....	103
3.4 ORGANIZAÇÕES DA MARINHA DESTAQUE NA EXCELÊNCIA DA GESTÃO.....	109
<b>4 METODOLOGIA .....</b>	<b>112</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA .....	114
4.2 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA .....	116
4.2.1 Pesquisa Documental de Organizações Auditadas.....	116
4.2.2 Estudo de Caso para Benchmarking em Organizações Detentoras de Prêmios da Qualidade – Segunda Fonte de Coleta de Dados.....	121
4.2.3 Entrevista com Auditor do TCU.....	123
4.3 DELIMITAÇÃO E VALIDAÇÃO DO ESTUDO .....	124
4.4 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA .....	124
<b>5 RESULTADOS .....</b>	<b>126</b>
5.1 PESQUISA DOCUMENTAL.....	126
5.1.1 Indicadores de Desempenho Estratégico – Resultados Obtidos .....	126
5.1.2 Indicadores de Desempenho Qualitativo – Resultados Obtidos com o Benchmarking .....	132
5.1.3 Entrevista com Auditor do TCU responsável pelo Projeto Contas .....	138
5.1.4 Correlações entre Avaliação da Gestão Governamental e os Princípios e Elementos de Governança Corporativa.....	140
5.2 MONTAGEM E VALIDAÇÃO DO ROTEIRO .....	145
5.2.1 O Roteiro de Auditoria de Gestão .....	145
5.2.2 A Validação .....	146
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>148</b>
6.1 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	151
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>152</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Para todo tipo de organização, seja de direito público ou de direito privado, a ferramenta de auditoria administrativa possui importância fundamental, de forma a garantir a maximização do emprego dos recursos do erário, em consonância com as necessidades sociais, no caso das instituições públicas e a obtenção de melhores retornos em contra-partida aos investimentos feitos, no caso das organizações privadas.

Os governos, desde o século XIX, têm empreendido esforços para modernizar a administração pública, por intermédio da aplicação de boas práticas de gestão trazidas de órgãos privados ou adaptadas de outros governos, de forma que o Estado atue melhor na prestação de serviços e na entrega de produtos à sociedade. Com o controle social exercido pelo povo, tal modernização esta na pauta, não apenas em estudos teóricos realizados na Administração Pública, como também na mídia em geral.

A modernização da gestão pública, com a aplicação de modelos de gestão voltados para resultados e com foco nos impactos na qualidade de serviços prestados à sociedade, age também como um indutor estratégico do desenvolvimento nacional (BRESSER PEREIRA, 2009). Teoricamente, por sua própria natureza democrática, um estado deve buscar a priorização da transparência, a maximização do emprego dos recursos públicos e a responsabilização pelo uso destes recursos perante o povo, práticas amplamente difundidas ao longo dos últimos tempos pela administração privada.

Consoante com estes aspectos, todas as transformações ocorridas na gestão pública nos últimos 30 anos tiveram como escopo, em grande parte, a inclusão de novos contextos e de aspectos que revalorizaram práticas e impulsionaram novas possibilidades de tratamento a temas tradicionais no campo das ciências sociais (ABRÚCIO, 2006). Assim esta sendo com a ferramenta de auditoria governamental que pretende, em tese, se aproveitar de tais mudanças para que seja capaz de não mais corrigir erros, mas sim agir de forma preventiva e antecipada, assessorando a gestão pública frente à eventuais crises econômicas e aos desafios de um mundo de crescente e contínua incerteza..

Inserindo-se a ação de auditar neste rumo, as mudanças propiciam o fomento à participação social, ao engajamento dos envolvidos e à busca pelo bem comum, enfatizados na avaliação do desempenho das instituições que têm, sob sua responsabilidade o dinheiro público.

Em sua forma tradicional, a auditoria serve a uma instituição de modo a fiscalizar se determinados procedimentos ou normas estão sendo seguidas. A Controladoria-Geral da União (Instrução Normativa nº 01, 2001) define, dentro da Administração Pública brasileira, a auditoria governamental como sendo um procedimento de fiscalização utilizado para obter dados e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial das Unidades Jurisdicionadas (UJ)<sup>1</sup> com o objetivo da certificação da conformidade dos atos de gestão aos padrões e ordenamentos legais.

Muito embora essa linha de procedimentos siga os aspectos relacionados com a auditoria de conformidade<sup>2</sup>, a preocupação atual com a forma com que gestores do erário desempenham suas funções passou a reinventar o modo como se procedem as suas atividades. Diante deste pensamento, e em face das incorporações de técnicas complementares oriundas de práticas e estudos difundidos na área, o processo de auditoria vem sendo revisto. Os mecanismos de avaliação e fiscalização, nem sempre apropriados resultam, na maior parte das vezes, em novos enfoques. Os novos enfoques costumam ser tratados como uma nova teoria, que associada ao antigo processo remodelam a auditoria.

Assim, os trabalhos de auditoria governamental passaram a ser influenciados, principalmente na última década, por elementos trazidos das boas práticas de governança corporativa presentes no setor privado, tanto em nível nacional quanto internacional passando, desde então, a ser direcionados para aspectos relacionados ao desempenho da gestão.

---

<sup>1</sup> Órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta, incluídas as fundações e empresas estatais, os fundos cujo controle se enquadre como competência do Tribunal e os serviços sociais autônomos, 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 e as entidades cujos gestores, em razão de previsão legal, devam prestar contas ao Tribunal

<sup>2</sup> Segundo a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), a auditoria de conformidade consiste na análise da legalidade ou regularidade das atividades, funções, operações ou gestão de recursos, verificando se estão em conformidade com a legislação em vigor. Tal avaliação assume a forma de opinião consisa, de formato padronizado e sem a inferência de avaliações pessoais. (Normas de Auditoria INTOSAI, 2010).

Nesse diapasão, na esfera pública federal, acompanhando a nova metodologia de tomada de contas determinada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) a partir de 2008, surgiu uma nova abordagem para os trabalhos de auditoria de natureza operacional (ANOp), cujo objetivo é a aferição qualitativa e quantitativa dos atos e das contas dos entes da Administração Pública, cuja fiscalização, denominada controle externo, é realizada pelo próprio (TCU). Determinou-se por meio de instrução normativa que as prestações de contas das UJ fossem encaminhadas àquela Corte de Contas, acompanhadas por um relatório do que se convencionou chamar Auditoria de Avaliação da Gestão (AAG), também denominada no setor governamental de Auditoria de Gestão.

Com a nova metodologia de Tomada e Prestação de Contas implementada pelo TCU, a criação de um roteiro de auditoria com novo enfoque, trás a tona a necessidade da avaliação ampla do desempenho das instituições, tarefa até certo ponto inédita em relação aos trabalhos de campo numa auditoria. Para isso, é muito importante, dentro do contexto da Auditoria de Avaliação da Gestão, o acesso irrestrito ao âmago da instituição a que se pretende auditar, a fim de que se conheça todos os processos organizacionais que contribuem para que a entidade alcance os objetivos para os quais foi criada.

A quebra deste paradigma, que procura distanciar os antigos princípios legalistas da auditoria, muito tendentes a exames comparativos entre práticas de gestão e normas legais ganhou maior notoriedade a partir da reformulação do método pelo qual os órgãos devem prestar contas dos gastos do erário perante ao órgão máximo de fiscalização do Poder Executivo Federal (PEF). A Marinha do Brasil (MB), como órgão pertencente à Administração Direta do PEF, passou a ter que lidar, desde então, com todas estas novas informações no âmbito de suas Unidades Jurisdicionadas.

Determinados aspectos, afetos à contribuição para a busca e o alcance da excelência na gestão do dinheiro público na MB ganharam destaque com tal reformulação e demandaram estudos acadêmicos a fim de que fosse elaborado, dentro do seu Controle Interno, a melhor forma de abordagem das atividades de avaliação de desempenho das UJ.

## 1.1 FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

Diante do exposto, este estudo foi motivado pelo interesse e iniciativa da MB em estruturar a melhor forma de orientar as atividades de auditoria voltada para avaliação de desempenho de

suas UJ, cumprindo desta forma a determinação do órgão máximo do Controle Externo da União.

A justificativa para tal pesquisa partiu da Diretoria de Contas da Marinha (DCoM), um dos órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno da MB (SCI-MB) que tem o interesse institucional de elaborar, na forma de uma estratégia acadêmica, um roteiro para operacionalizar as atividades da Auditoria de Avaliação da Gestão, consubstanciando uma necessidade profícua do órgão supramencionado, aliado à determinações de caráter setorial provenientes do Tribunal de Contas da União (TCU).

Com as determinações emanadas de órgãos superiores e com o surgimento de paradigmas dentro das atividades de auditoria governamental, foi possível pensar em implementar, a curto prazo, um roteiro específico de Auditoria de Gestão, baseados nos princípios oriundos de boas práticas de Governança Corporativa, em gestão de riscos e principalmente em indicadores de desempenho estratégicos e operacionais para aplicação nas atividades de auditoria das Unidades Jurisdicionadas (UJ) da MB.

Sendo assim, o presente estudo pretende apresentar argumentos de forma a alicerçar os entendimentos de que, na busca pela qualidade no emprego do erário, é necessário explorar o impacto que as ferramentas de gestão administrativa promovem no desempenho e no controle dos processos de gestão das Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil, mormente sob a ótica dos objetivos estratégicos pretendidos por este órgão.

De modo a fundamentar o trabalho, serão estudados referenciais normativos que balizam as determinações dos órgãos superiores com relação à prestação das contas de gestão, referenciais estrangeiros sobre o tema, além de relatórios de auditorias realizados, trabalhos de campo de auditorias em determinadas Unidades Jurisdicionadas (UJ) e pesquisas de *benchmarking* em outras no âmbito da MB.

Mais do que uma ferramenta de verificação de contas, a pesquisa desenvolveu o conceito próprio para a aplicação da ferramenta na MB e validou uma avaliação metodológica que propiciará a identificação de possíveis distorções na ação dos agentes da MB, comparando aquilo que foi idealizado e o que foi efetivamente alcançado em termos qualitativos e reais.

### **1.1.1 Questões da Pesquisa**

Neste contexto, visando auxiliar a instituição MB na verificação dos rumos que poderá percorrer, de modo a atingir um grau de qualidade nos serviços e produtos oferecidos, o presente trabalho se propõe a responder os seguintes questionamentos:

- A nova metodologia de tomada de contas determinada pelo TCU é influenciada por princípios de Governança Corporativa (GC)?
- Com base em boas práticas de governança e em indicadores de desempenho, é possível a criação e a validação de um roteiro , visando a análise organizacional e qualitativa das atividades de gestão das Unidades da Marinha do Brasil?

## **1.2 OBJETIVOS**

### **1.2.1 Objetivo Geral**

Diante do exposto, o objetivo geral é criar e validar a melhor forma de emprego da Auditoria de Avaliação de Gestão nas atividades de controle interno da Marinha, fazendo um levantamento de indicadores de desempenho estratégicos e de qualidade que poderão compor um roteiro a ser utilizado pelos auditores internos durante as referidas auditorias das UJ da Marinha.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

- Estudar os princípios e elementos de GC de modo a identificar se algum deles apresenta influência na nova metodologia de tomada de contas do Poder Executivo Federal;
- Estudar a metodologia de monitoramento dos objetivos estratégicos por intermédio de indicadores, de modo a retirar subsídios para compor recomendações que farão parte do roteiro de auditoria de gestão na MB; e
- Fazer um levantamento das melhores práticas de gestão em órgãos públicos intra-MB, de modo a retirar subsídios para compor recomendações que farão parte do roteiro de auditoria de gestão na MB.

## **1.3 ASPECTOS METODOLÓGICOS**

Para conduzir a pesquisa sobre a nova metodologia de tomada de contas do Poder Executivo Federal (PEF) e sobre aspectos de auditoria, foi necessária uma vasta busca bibliográfica sobre assuntos ligados à gestão pública e às inovações na área de auditoria. O banco de dados

internacional, disponibilizado no sítio da CAPES disponibilizou uma série de pesquisas e estudos científicos sobre os paradigmas presentes na nova gestão pública oriundos da aplicação de princípios de governança corporativa. Os registros com relatórios de auditorias anteriores foram consultados.

A pesquisa em lide foi realizada no âmbito administrativo da Marinha do Brasil, com ampla ciência e confiabilidade de todos, além do poder de acessibilidade aos mais diversos e amplos arquivos e referenciais internos. Para a avaliação da gestão estratégica foram escolhidos, por critério de representatividade e pelo fato de possuírem seus Planos Estratégicos Organizacionais documentados, algumas Unidades Jurisdicionadas, que foram visitadas em auditorias programadas durante a pesquisa, de modo a se extrair dados que foram relevantes para a pesquisa documental. Para a avaliação da gestão da qualidade organizacional, foi realizada pesquisa documental em duas organizações da MB ganhadoras de prêmios da qualidade, tais como o do GESPÚBLICA<sup>3</sup>, para *benchmarking*, a fim de avaliar o impacto dos indicadores de desempenho em seus processos organizacionais.

#### 1.4 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO

O tipo de auditoria governamental citada, com foco na avaliação de desempenho das Unidades Jurisdicionadas, ainda não foi desenvolvido em âmbito interno e servirá para cumprir determinações normativas delegadas pelo TCU à MB. Denota-se maior importância ao tema em lide uma vez que, no mesmo momento, os demais órgãos subordinados ao controle externo do TCU (dentre eles Ministérios das Relações Exteriores, a Casa Civil, o Ministério da Defesa, o Exército e a Aeronáutica) estão realizando estudos e pesquisas metodológicas, a fim de estabelecer as melhores técnicas e/ou roteiros de Auditoria de Gestão que melhor se aplicam a cada órgão.

A determinação de estudar o tema e implementar um roteiro para Auditoria de Gestão, vinda diretamente da cúpula do órgão de direção setorial da Marinha que cuida do Controle Interno

---

<sup>3</sup> O Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPública) é o resultado da evolução histórica de uma série de iniciativas do Governo Federal para promover a gestão pública de excelência. Criado em 2005, por meio do decreto nº 5.378/2005, o Programa tem como principais características ser essencialmente público, ser contemporâneo, estar voltado para o levantamento e análise de resultados de processos de gestão governamentais para a sociedade.

fornece, antes de tudo, motivação pessoal, em função da importância a que se destina toda a pesquisa que se está realizando. Hoje, no âmbito da Administração Pública Federal, o tema é o centro de uma enorme pesquisa, que tende a trazer grande contribuição para o controle interno da MB.

## 1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A escolha das Unidades Jurisdicionadas a serem estudadas respeitou, em princípio, o critério de acessibilidade, devido à dificuldade de obtenção de dados, tempo disponível e autorização para acesso e uso de informações. Em segundo lugar, o critério de representatividade, pois ao se escolher unidades operativas, de fuzileiros navais, de logística e apoio de meios navais e de pessoal e recursos humanos, tenta-se representar de maneira resumida um percentual de UJ cujas ações concorrem para a atividade-fim de toda a MB. Limitou-se a estudar determinados documentos oriundos dessas organizações de modo que se pudesse obter informações suficientes para a pesquisa. Os tipos de indicadores de desempenho estudados foram indicadores de estratégia e de qualidade e não foram estudados o terceiro tipo de indicador, qual seja, indicadores de projeto, pois este tipo de pesquisa está sendo realizado em estudo lato sensu por outro Oficial da Marinha indicado para tal.

## 1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está estruturado da seguinte forma:

- No capítulo 2 foi apresentada a fundamentação teórica que permitirá a contextualização de aspectos importantes para a busca das respostas aos questionamentos apresentados e para o atendimento aos objetivos propostos.
- No capítulo 3 foi descrito o estudo de caso com a caracterização da Marinha do Brasil, de modo a apresentar o sistema de controle interno, o Programa de excelência da gestão utilizado pelo órgão e as organizações em destaque para aplicação de benchmarking.
- No capítulo 4 foi apresentada a metodologia.
- No capítulo 5 foram apresentados os resultados obtidos através da pesquisa bibliográfica e o trabalho de campo e realizada uma análise destas informações assim como uma discussão conceitual.
- No capítulo 6 foram apresentadas as conclusões do estudo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Conforme mencionado, a crescente manifestação do controle social sobre a gestão do erário impulsionou a quebra de paradigma ora em andamento, com a profusão de procedimentos com o foco nas avaliações operacionais e aferição dos resultados dos programas e projetos implantados pelos governos. Tendo em vista o Estado ser um sistema integrado de múltiplas ações, politicamente organizadas que visam satisfazer às necessidades da sociedade, requer controles e fiscalização que garantam a efetiva gestão dos recursos públicos (BANDEIRA DE MELLO, 2004).

De acordo com o manual de auditoria operacional do TCU, a Auditoria de Natureza Operacional (também denominada auditoria de desempenho ou *performance auditing*) é composta pelo exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

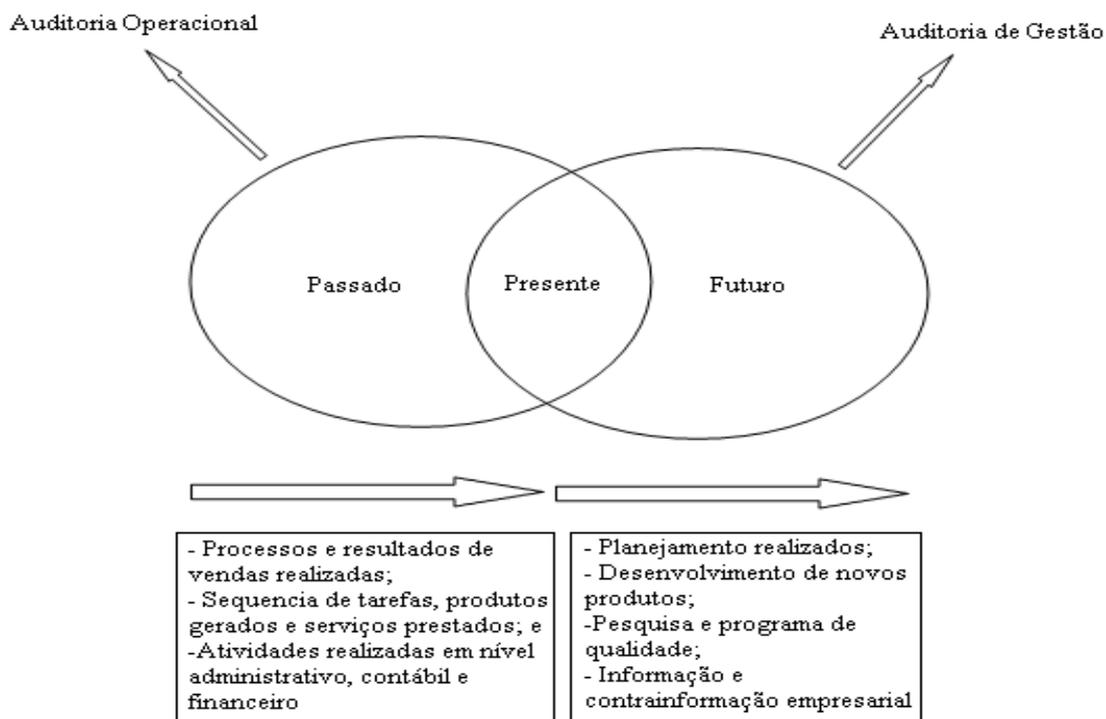


Figura 1 - A contextualização da ANOp x AAG

Fonte: Elaborado pelo Autor

A figura 1 demonstra algumas das principais diferenças entre a Auditoria de Natureza Operacional (ANOp) e a nova modalidade de auditoria que se pretende realizar, qual seja, a Auditoria de Gestão, que de acordo com o descrito pretende focar seus trabalhos em documentos específicos voltados a estratégias planejadas e qualidade dos processos, num contexto temporal presente – futuro.

Todos os aspectos deste estudo, relativos à análise desta nova metodologia de auditoria governamental, poderão proporcionar dados que serão úteis para a elaboração dos Processos de Tomada de Contas (PTC) apresentados ao TCU, estabelecendo um novo patamar de avaliação do que vem sendo realizado pelos gestores e dirigentes máximos.

A metodologia de Tomada e Prestação de Contas implementada pelo TCU, com a criação de um roteiro de auditoria com novo enfoque, promove a necessidade de avaliação do desempenho das instituições. Para tal, é muito importante, dentro do contexto da Auditoria de Gestão, que se conheçam os processos e a gestão da instituição de maneira ampla.

Na administração interna, segundo Almeida (2008), a auditoria é entendida como a ferramenta por excelência da atividade de controle, pois se caracteriza como um instrumento que interliga a superposição do binômio atribuição de responsabilidade - obrigação de prestar contas. Na administração pública, esta concepção de auditoria até mesmo se confunde com o termo *accountability*, palavra da língua inglesa que é usada internacionalmente para dar significado ao direito que cada cidadão tem de saber sobre o desempenho de seus agentes governantes e a obrigação desses de prestarem contas de suas ações, mas que ainda não tem uma tradução literal para o português coloquial (CFC apud NAKAGAWA, 2007)<sup>4</sup>.

O processo de *accountability* no setor público, segundo Vieira ocorre da seguinte forma: um delegante, podendo ser o Congresso Nacional ou Ministro de Estado, delega responsabilidade para que um segundo proceda a gestão dos recursos do erário em proveito de uma necessidade social, assim como delega também a responsabilidade para que o auditor realize o

---

<sup>4</sup> O Conselho Federal de Contabilidade - CFC é uma autarquia, de caráter corporativo, sem vínculo com a Administração Pública criada no Brasil pelo Decreto-lei 9.295/46, com o intuito de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil. Atribui-se ao CFC, desde 1983 a função de organização de uma doutrina oficial contábil brasileira, cujo conjunto denomina de Normas Brasileiras de Contabilidade, aprovadas periodicamente por Resoluções.

acompanhamento e avaliação dessa gestão e apresente relatórios, compondo assim uma triangulação com um vértice para cada agente.

Abrucio e Loureiro (2004) orientam que *accountability* corresponde à construção de mecanismos institucionais por meio dos quais os gestores públicos (governantes) são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados. Rocha (2007) define *accountability* como a responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da conformidade e legalidade, mas também da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados. Portanto, se princípios de GC norteiam técnicas de auditoria voltadas à avaliação do desempenho organizacional, os trabalhos ligados à nova metodologia de tomada de contas estarão estreitamente relacionados com a *accountability*.

Essa nova temática abordada pelo TCU para exame e julgamento das Tomadas de Contas (TC) e das Prestações de Contas (PC)<sup>5</sup>, determina que tais processos serão encaminhados ao TCU pelos órgãos de controle interno dos Ministérios - órgãos diretamente subordinados ao Poder Executivo Federal (PEF) - e pelos órgãos de controle interno das Forças Armadas - órgãos indiretamente subordinados ao PEF encaminhados em conjunto com o Relatório de Gestão das UJ e com o Relatório de Auditoria de Gestão.

Segundo a Instrução Normativa-TCU n.º 63/2010 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010), a nova metodologia de apresentação de contas surgiu como resultado de um esforço interno de desenvolvimento institucional do TCU, o qual tinha como intento a racionalização e simplificação de seus próprios processos, considerando a necessidade de estabelecer critérios de seletividade para a formalização e instrução dos processos de contas ordinárias, conforme a seguir:

A diversidade e a generalidade dos conteúdos dos atuais processos de contas, muitos dos quais irrelevantes para análise no caso concreto, associada ao grande número de

---

<sup>5</sup> O processo de contas é o processo de trabalho do controle externo, destinado a avaliar e julgar o desempenho e a conformidade da gestão, com base em documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos direta ou indiretamente. A tomada de contas (TC) é processo de contas relativo à avaliação da gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração federal direta. A prestação de contas (PC) é o 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 (Instrução Normativa - TCU nº 57/2008, Art. 1º, § 1º, II e III).

contas apresentadas anualmente ao Tribunal para julgamento e ao reduzido número de analistas alocados no exame desses processos, bem como a inexistência de procedimentos previamente definidos para verificação desses conteúdos, contribuem para produzir uma atividade intempestiva, de baixo valor agregado, alto custo financeiro e reduzidos resultados, quer quanto a um eficaz controle da conformidade dos atos de gestão dos responsáveis, quer quanto a uma efetiva avaliação do desempenho da gestão nas unidades jurisdicionadas implicadas (Instrução Normativa - TCU nº 63/2010).

Historicamente, até o exercício de 2007 o TCU focava seu trabalho no exame e julgamento das Tomadas de Contas (TC) e Prestações de Contas (PC) em relação à conformidade dos atos de gestão do erário, como única forma de inibir a má utilização dos recursos públicos.

Contudo, em face da evolução das ciências sociais, mais comumente da Administração Empresarial, da Gestão Estratégica, da Gestão da Qualidade, da Governança Corporativa e do Controle Social, principalmente após os escândalos envolvendo empresas americanas no final da década de 90 e início do ano 2000, as Tomadas de Contas (TC) e Prestações de Contas (PC) passaram a ser vistas como instrumentos de aferição do nível de governança praticado na Administração Pública. Em tese, os administradores públicos passaram a ser mais cobrados no que diz respeito à capacidade governamental em atender às demandas da sociedade, incluindo no escopo destas mudanças determinísticas a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)<sup>6</sup>.

Continuando esta análise, o TCU tem como atuação permanente a avaliação de natureza operacional nos programas e atividades governamentais (BRASIL, 1992). A figura 2 demonstra uma reformulação das vertentes de atuação do TCU após a implantação da nova metodologia de tomada de contas. De acordo com a nova proposta do TCU, por meio da redução do número de Tomadas de Contas(TC) e Prestações de Contas (PC) a serem analisados, objetiva-se uma maior promoção da *accountability* nos órgãos sob a vigilância daquela Corte de Contas e uma análise mais efetiva da administração dos recursos públicos, como forma de aperfeiçoar a administração governamental.

---

<sup>6</sup> Lei nº 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Consulta em 09/02/2011.

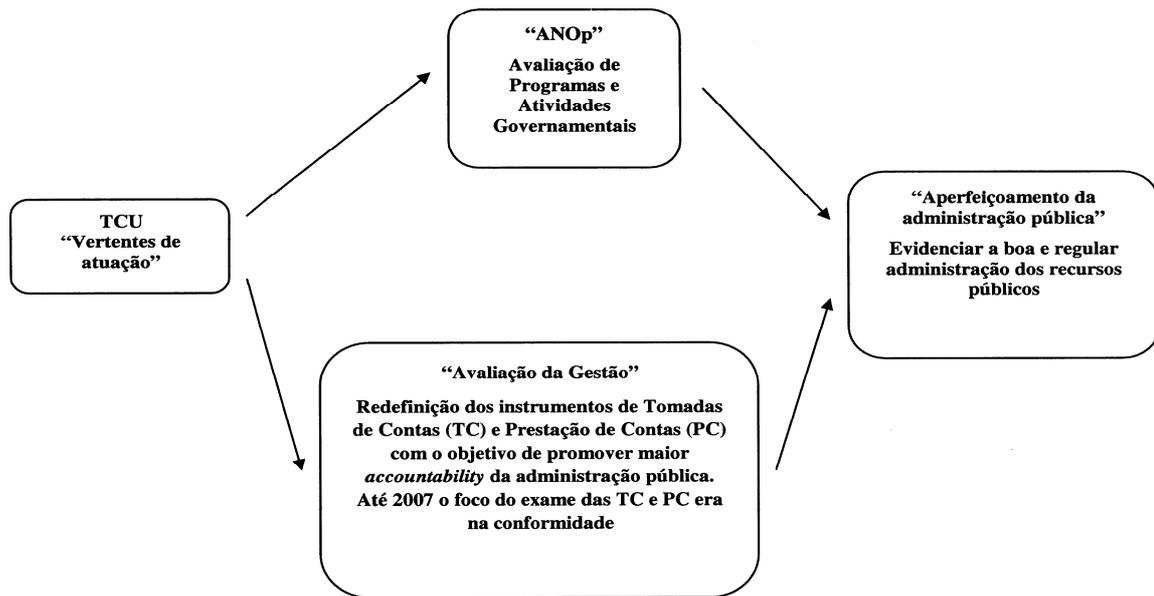


Figura 2 - Vertentes de Atuação do TCU

Fonte: Elaborado pelo Autor

Contextualizando tais mudanças no campo da Administração Empresarial, Marques (2007) exhibe o fato de que muitas organizações privadas, desde meados de 2001, já utilizam-se de alguns princípios de Governança Corporativa (GC), gestão da qualidade, gestão de risco, planejamento estratégico e de negócios, dentre outras técnicas de gestão, fornecendo assim um *benchmarking* apropriado de avaliação da conformidade e da performance de seus administradores.

O TCU, na condução da avaliação da gestão das Unidades Jurisdicionadas (UJ), se utiliza, basicamente, das informações constantes de duas peças: o relatório de gestão (RG), elaborado pelas UJ, e o relatório de auditoria de avaliação da gestão, elaborado pela Setorial de Controle Interno<sup>7</sup> de cada UJ.

Na nova metodologia de apresentação de contas, o TCU define anualmente, através de duas Decisões Normativas, as UJ cujos responsáveis terão as contas julgadas e as UJ cujos responsáveis devem apresentar, de forma tempestiva, o RG, fixando também o seu conteúdo e

<sup>7</sup> Unidade administrativa integrante do sistema de controle interno da administração pública federal, incumbida, dentre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal. Na Marinha do Brasil a Setorial de Controle interno é a Diretoria de Conas da Marinha - DCoM (Instrução Normativa - TCU nº 63/2010, Art. 1º, parágrafo único, XI).

forma, em cumprimento da obrigação de prestar contas, conforme disposto na Constituição Federal, artigo 70 (BRASIL, 1988). Para o TCU, o RG, se tornou a peça única para as UJ que não apresentarão TC/PC completa, ou a principal, quando do julgamento das contas ordinárias das UJ que apresentarão as Tomadas de Contas (TC) e Prestações de Contas (PC) completa (Instrução Normativa-TCU nº 63/2010).

O exame do desempenho 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 existentes de minimizar os riscos, evitar falhas e irregularidades. O risco é definido como a suscetibilidade da ocorrência de eventos que afetam negativamente a realização dos objetivos das UJ, sendo medido em termos de consequências e probabilidade (Instrução Normativa - TCU nº 63/2010).

Segundo a norma (*op.cit.*, 2010), a organização do Relatório de Gestão foi elaborada visando possibilitar a reflexão estratégica e a identificação da atuação da UJ no gerenciamento e execução das políticas públicas, dando uma visão sistêmica da conformidade e do desempenho da gestão. Ele é composto de informações e demonstrativos contábeis relativos à gestão dos responsáveis por uma ou mais Unidades Jurisdicionais e deve conter informações sobre a atuação, as realizações, as dificuldades e as oportunidades de avanço experimentadas pela UJ durante o exercício a que se refere, visando facilitar o trabalho de avaliação da gestão pela Setorial de Controle Interno de cada Órgão e pelo Controle Externo (TCU). Além disso, deve conter também a avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão, em especial quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas (físicas e financeiras), planejados e/ou pactuados, apontando as causas que prejudicaram o desempenho da ação administrativa e as providências adotadas.

Segundo o art. 5º da Instrução Normativa-TCU n.º 63/2010 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010), os RG serão organizados de forma individual, quando envolverem uma única unidade jurisdicionada; consolidado, quando envolverem mais de uma unidade jurisdicionada e for conveniente ao TCU avaliar a gestão em conjunto; e agregado, quando envolverem mais de uma unidade jurisdicionada e for conveniente ao TCU avaliar a gestão por meio do confronto das peças de cada unidade do conjunto.

De acordo com as orientações para a elaboração dos conteúdos do Relatório de Gestão (RG) em seu conteúdo geral, o RG deverá conter as seguintes informações sobre a gestão, dentre outras:

- a) Informações sobre o planejamento, qualidade e gestão orçamentária e financeira da UJ, considerando o atingimento dos objetivos e metas físicas e financeiras, evidenciados mediante a avaliação de Indicadores de Desempenho (ID);
- b) Informações sobre recursos humanos da unidade;
- c) Informações sobre o funcionamento do sistema de controle interno da UJ, contemplando os seguintes aspectos: Ambiente de controle; Avaliação de risco; Procedimentos de controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento.
- d) Informações sobre a gestão de tecnologia da informação (TI) da UJ;
- e) Informações sobre o tratamento das recomendações realizadas pela Setorial de Controle Interno; e
- f) Informações contábeis da Gestão.

Assim, ao observar a forma de avaliação de controles internos nas Auditorias de Natureza Operacional e elaboração de informações sobre o funcionamento dos controles internos, por ocasião da confecção do Relatório de Gestão, conclui-se que o TCU possui como foco o processo de evolução da avaliação e abordagem dos controles internos nas UJ, buscando atuar de forma preventiva, fugindo das modelagens tradicionais de controle focados nos aspectos formais e de conformidade, estimulando a adoção de estruturas de controle mais efetivas para combater desperdícios, fraudes e desvios de recursos públicos, contribuindo para a melhoria do desempenho da administração pública. Essa atuação preventiva vem sendo reforçada porque é notório que as ações a posteriori agregam pouco valor, à medida que é mínima a recuperação de danos e prejuízos.

Para o Tribunal de Contas da União, órgão máximo e setorial da União, no que tange ao Controle, a própria Lei nº 8.443/1992, chamada pelo governo de lei orgânica do TCU estabelece em seus artigos 49 e 50:

- Art. 49. 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 à 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;  
 Art. 50. No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:  
 ...II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer...

Com o emprego de técnicas de auditoria, organizadas em uma estratificação peculiar a ser inserida num contexto global da administração pública e, principalmente, por meio de um sistema de indicadores inerentes à organização como um todo (divisões, departamento, etc.) e aos seus processos, aliados a uma matriz de risco, poderão os futuros auditores de gestão refletir acerca das características do desempenho de cada nível gerencial e setorial. Todas estas informações serão valiosas para uma integração do quadro de administração atual da MB e os valores éticos buscados no que concerne ao planejamento estratégico das UJ.

Enfim, a partir da Auditoria de Gestão, cria-se a percepção das reais necessidades da MB, e tende-se a proporcionar a possibilidade de alcance de uma melhoria na qualidade da aplicação do erário público e de um contínuo aprimoramento das ações governamentais, objetivando alcançar maior racionalidade na tomada de decisões e na otimização do uso dos recursos à disposição dos agentes públicos.

## 2.2 CONTROLE NA GESTÃO PÚBLICA

### 2.2.1 Aspectos Gerais

O controle dos atos e fatos relativos à gestão do erário público é realizado por intermédio de diversos mecanismos e instituições que acompanham as ações tomadas por aqueles que estão no exercício das funções públicas e da atividade administrativa.

A função administrativa existe nos três poderes, sendo que é exercida tipicamente pelo Poder Executivo e atipicamente pelos demais poderes (Poder Legislativo e Poder Judiciário). Cabe ao Poder Executivo, como função típica, administrar o Estado, cuja forma de governo é uma República.

República quer dizer coisa pública, ou seja, a administração pública, no sentido operacional, feita pelo Poder Executivo, nada mais é do que administrar algo pertencente a toda sociedade, por isso a Constituição Federal (CF) vem expressamente enunciar que *todo poder emana do povo*.

Todavia, em nosso sistema, não é o povo que diretamente administra o Estado, razão pela qual escolhe seus representantes, que irão representá-lo no parlamento e editar as normas que os agentes públicos, como administradores, deverão aplicar para alcançar o pretendido e inafastável interesse da coletividade, o interesse público. Desta feita, no manejo dos instrumentos visando o alcance do interesse público, no gozo e uso dos poderes que são atribuídos aos agentes públicos para alcançar esses fins, podem os mesmos ultrapassar os limites legais e se acometer em abusos e ilegalidades. Por tal razão, tornam-se necessários fiscalização (preventiva) e controle dos atos da Administração Pública.

Conforme DIAS (2008) observa como conceito, o controle consiste em verificar se tudo ocorre em conformidade com o plano adotado, com as instruções emitidas e com os princípios estabelecidos.

Na ciência da Administração, o controle é reconhecido como uma das funções administrativas essenciais. Chiavenato (2008) identifica as 4 fases do controle como sendo o estabelecimento de metas, a observação do desempenho, a comparação do desempenho com as metas estabelecidas e a tomada de ações corretivas. Na Administração Pública o controle é corolário do Estado Democrático de Direito, obstando o abuso do poder por parte da autoridade administrativa, fazendo com que esta pautar sua atuação em defesa do interesse coletivo, mediante uma fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva.

### **2.2.2 Análise do Controle Externo**

Para Bandeira de Mello (2004), controle externo é o que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado e visa comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, bem como a fiel execução do orçamento. Dentro da atuação do Poder Legislativo, é controle externo o que este Poder exerce sobre a administração direta e indireta dos demais Poderes.

Conforme descreve Lima (2007), existem dois sistemas principais de controle externo, embora cada nação apresente peculiaridades relativas à sua história e às suas características

administrativas, étnicas e políticas. São os sistemas de Cortes de Contas ou Tribunais de Contas e os sistemas de Auditorias-Gerais ou Controladorias.

Historicamente, as Cortes de Contas sempre deram maior ênfase aos aspectos relacionados à legalidade, pois eram sistemas adotados por países com arcabouço legal de forte tradição no direito administrativo ao passo que as Auditorias-Gerais focavam a sua atuação no desempenho dos auditados, priorizando a fiscalização no controle finalístico da administração pública, com ênfase em resultados. Hoje em dia os Tribunais de Contas já adotam técnicas de aferição de desempenho, como a Auditoria Operacional. O Brasil adota o sistema de Tribunais de Contas que possui duas características marcantes: o caráter colegiado de suas decisões e o seu poder coercitivo de impor sanções pecuniárias ou não.

A primeira vez em que se empregou a denominação Tribunal de Contas da União foi na Constituição Federal de 1988, visando assinalar sua distinção em relação aos Tribunais de Contas estaduais e municipais. Na Carta de 1988, as principais disposições relativas ao controle externo situam-se no Título IV – Da organização dos poderes, Capítulo I – Do Poder Legislativo, Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, onde aparecem os principais atores responsáveis pelo controle externo, conforme abaixo explicitado:

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

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União...

Foram a partir das determinações constitucionais supracitadas que foram estruturadas as Normas e Leis subsidiárias em relação ao controle externo e foi com fundamento nos alicerces contidos nos artigos 70 a 75 da CF que foram elaboradas a Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443/1992), o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Instrução Normativa nº 01/2001) e diplomas equivalentes.

As dimensões da fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial correspondem às atividades das auditorias internas e compõe há décadas o elenco de atividade do Tribunal de Contas do país, com relação à verificação essencial de conformidade e legalidade de lançamentos e escriturações, execuções orçamentárias, gerência financeira e aspectos de compras e contratos.

Com a CF de 1988, inovou-se a introdução das modernas técnicas de auditorias de programas, de resultados e de desempenho, buscando alcançar um patamar de excelência na fiscalização operacional da efetividade na gestão pública.

### **2.2.3 A Legalidade e a Legitimidade**

Preocupa-se ainda o controle em difundir os conceitos de legalidade e legitimidade. O Princípio da Legalidade é o princípio capital para a configuração do regime jurídico-administrativo. É um princípio específico do Estado de Direito e, justamente, aquele que o qualifica e que lhe dá uma identidade própria.

A essência da interpretação deste conceito basilar é, em suma, a consagração da idéia de que a Administração Pública só pode ser exercida na conformidade da Lei, conforme especifica Bandeira de Mello (2004):

Para avaliar corretamente o princípio da legalidade e captar-lhe o sentido profundo, cumpre atentar para o fato de que ele é a tradução jurídica de um propósito político: o de submeter os exercentes do poder em concreto - o administrativo - a um quadro normativo que embargue favoritismos, perseguições ou desmandos. Pretende-se através da norma geral, abstrata e por isso mesmo impessoal, a lei, editada, pois, pelo Poder Legislativo - que é o colégio representativo de todas as tendências do corpo social - garantir que a atuação do Executivo nada mais seja senão a concretização desta vontade geral.

Legitimidade está associada à fiscalização do atendimento da vontade popular, como uma consequência do princípio democrático. Assim, a legitimidade das despesas correlaciona-se à satisfação dos anseios da sociedade. Deste modo, apreciar um ato de gestão quanto à sua legitimidade envolve a formulação de um juízo de valor, a avaliação das circunstâncias em que o ato foi praticado e uma ponderação do binômio despesa efetuada versus necessidades da sociedade.

## **2.2.4 A Institucionalidade do Controle Externo**

Com relação ao controle externo da administração pública, este compreende primeiramente o controle parlamentar direto e por fim o controle pelo Tribunal de Contas. Para compreender a função das instituições que exercem o controle externo, é necessário discutir alguns elementos essenciais do direito administrativo, o princípio da proporcionalidade e da discricionariedade.

Os atos da administração pública, quando não regulados por lei, são feitos por discricionariedade dos componentes da administração pública. Tais atos devem seguir o princípio da proporcionalidade, ou seja, serem corretos e na medida em que foram requisitados. Assim o controle externo não pode revisar os atos que foram tomados pela discricionariedade da instituição componente da administração pública, entretanto atos produzidos de forma a infringir os meios legais podem ser invalidados pelo controle externo, não podendo o princípio da discricionariedade ser invocado em situações em que a lei venha a ser descumprida pela administração pública.

Contudo, os controladores dos atos discricionários podem, quando comprovarem a incompatibilidade de tais atos com os fundamentos jurídicos que regem o direito administrativo mostrando que o ato foi incompatível com os fatos que o provocaram e os fins que se buscavam, promover a desconstituição do ato, pois haveria um afronte aos fundamentos jurídicos que regulam o exercício da administração pública.

### **2.2.4.1 O Controle Parlamentar Direto**

Os parlamentares exercem o controle sob a administração pública, através do chamado controle parlamentar direto. A própria função do legislativo como consta na Carta Constitucional é a de fiscalizar e controlar os atos da administração pública, para isso o legislativo é auxiliado pelo Tribunal de Contas.

Perante as formas de controle as disposições do legislativo, seguindo a classificação de Bandeira de Mello (2004), o legislativo tem a possibilidade de sustação de atos e contratos do executivo, a convocação de ministros e requerimentos de informações para possíveis investigações, o recebimento de petições, queixas e representações dos administrados e convocação de qualquer autoridade ou pessoa para depor, a possibilidade de criação das comissões parlamentares de inquérito, as autorizações ou aprovações do necessário para atos

concretos do executivo, o julgamento das contas do executivo e a possibilidade de suspensão e destituição do presidente ou de ministros da república. Há alguns poderes que são privativos do Senado Federal, quais sejam: aprovar previamente por meio de voto secreto a escolha de magistrados autorizarem operações externas de natureza financeira que são de interesse da União, fixar limites para o montante da dívida da União, dispor sobre os limites e sobre as condições de crédito externo e interno da União, como também dispor sobre as condições para a concessão de garantias da União em operações de crédito tanto externo quanto interno, como também para o montante da dívida mobiliária da União.

#### 2.2.4.2 O Controle pelo Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas é dotado de autonomia, estrutura e competências equivalentes aos Poderes do Judiciário. Sua função é exatamente fiscalizar os atos da administração pública. Com poderes únicos e diferentes dos de outras instituições ele é o órgão executor, por natureza, do Controle Externo da República.

A fiscalização movida pelo Tribunal de Contas, que atua auxiliando o legislativo é a de fiscalizar a contabilidade, as movimentações financeiras, orçamentárias, patrimoniais e operacionais da administração pública. O TCU possui competência constitucional para julgar contas e aplicar sanções, mesmo não pertencendo ao Poder Judiciário. Possui total independência em relação ao Congresso Nacional e às suas Casas, inclusive realizando fiscalizações e julgando as contas de seus gestores. Sua missão institucional, oriunda da Lei Orgânica nº 8.443/1992, é a de assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade

O Tribunal de Contas é integrado por nove membros, que devem ter mais de 35 e menos de 65 anos. Os ministros formadores do Tribunal de Contas devem ser cerceados por idoneidade moral e reputação adequada, além de contarem com um vasto conhecimento jurídico, tais ministros recebem as mesmas garantias, prerrogativas e impedimentos dos ministros do superior tribunal de justiça.

Um terço deles é nomeado pelo Presidente da República e os dois terços restantes são nomeados pelo Congresso Nacional.

Conforme precisou o artigo 71 da CF, o auxílio às atividades do poder Legislativo nas atividades do controle externo está a cargo do Tribunal de Contas da União. Assim, apesar de não ser o titular do controle, o TCU possui inúmeras atribuições, dentre as quais, entre outras:

- a) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos;
- b) fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados à Estados, Distrito Federal (DF) ou Municípios;
- c) Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidade e irregularidades em atos e contratos; e
- d) Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades e ilegalidades.

Mais precisamente normatizado, algumas das competências previstas no artigo 1º do Regimento Interno do TCU podem dar uma visão macro e atual da estância de seu poder e de suas atividades, no que diz respeito à gestão do erário público:

...Inciso IV - Emitir pronunciamento conclusivo sobre matéria submetida à sua apreciação;  
Inciso V - Auditar projetos e programas governamentais;...  
Inciso XIII - Fiscalizar a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal;

#### 2.2.4.3 Prestação de Contas

Com relação à prestação de contas, conforme previsto no parágrafo único, do artigo 70, da CF de 1988 e com a redação dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 19/1998, prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administra dinheiros, bens e valores públicos pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

A premissa é de que onde houver bens e recursos públicos envolvidos, há a necessidade de controle e prestação de contas à sociedade. Trata-se de uma exigência fundamental do regime democrático.

Para muitos doutrinadores, o dever de prestar contas é um dos pilares característicos do gestor público ao lado dos deveres de eficiência e de probidade. Assim, o controle externo irá alcançar, por meio de exame de prestação de contas, todas as entidades da administração indireta, todos os fundos constitucionais, de investimentos e outros fundos que se enquadrem como competência do TCU, além das Organizações Sociais e de Interesse Público, os

Conselhos Profissionais, os Serviços Sociais Autônomos como o SENAI, o SESI, o SESC e os beneficiários de bolsas de estudos e projetos de pesquisa patrocinados pelo CAPES e ou pelo CNPq.

### **2.2.5 Análise do Controle Interno**

O controle interno compreende o conjunto de procedimentos ou atos que possibilitem segurança quanto aos aspectos lógicos e técnicos do processo, identificando, através de sua adoção, o cumprimento das linhas hierárquicas de autoridade, limite de alçada e efetiva execução do fluxo de processamento das operações (DIAS. 2008).

O Controle Interno é um processo, desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da instituição, nas seguintes categorias:

- a) Eficiência e efetividade operacional (objetivos de desempenho ou estratégia): esta categoria está relacionada com os objetivos básicos da entidade, inclusive com os objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos;
- b) Confiança nos registros contábeis/financeiros (objetivos de informação): todas as transações devem ser registradas, todos os registros devem refletir transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos;
- c) Conformidade (objetivos de conformidade) com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação.

Franco e Marra (2004) entendem o controle interno como:

todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio.

Em termos normativos, a Administração Pública, por intermédio da Secretaria Federal de Controle Interno, órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, elaborou o Manual do Sistema de Controle Interno do poder Executivo Federal, divulgado por intermédio da IN nº 01/2001. Esta publicação levou em conta as inovações introduzidas na estrutura do poder público, tendo em vista a adequação da missão do controle interno às finalidades dispostas na Constituição Federal. Assim houve a partir de então a padronização das técnicas e ações de controle aplicáveis ao Serviço Público Federal.

Conforme descrito na Seção I da IN supracitada, fica claro a finalidade precípua do Controle Interno no âmbito do Executivo e como o Manual em questão influenciaria suas atividades a partir de então:

1. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos federais e da aplicação dos recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial
2. A fiscalização contábil, financeira orçamentária, operacional e patrimonial, para atingir as finalidades constitucionais, consubstancia-se nas técnicas de trabalho desenvolvidas no âmbito do Sistema de controle Interno do Poder Executivo Federal, denominadas nesta IN de auditoria e fiscalização.

Ainda na Seção I do referido diploma legal, verifica-se como as atividades do Sistema de Controle Interno apóiam o Controle Externo:

5. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal prestará apoio ao órgão de controle externo no exercício de sua missão institucional. O apoio ao controle externo, sem prejuízo do disposto em legislação específica, consiste do fornecimento de informações e dos resultados das ações do Sistema de Controle do Poder Executivo Federal.

Na Seção III da IN nº 01/2001 pode-se verificar a inserção dos órgãos de controle interno da MB como integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

1. Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:
  - ...c) unidades setoriais: as Unidades de Controle Interno dos comandos militares como setoriais as Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa.

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, ganhou ênfase a discussão sobre o controle interno governamental, especialmente pela sua previsão constitucional contida nos artigos 70 e 74, transcritos abaixo:

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

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.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

O controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública, tendo como função acompanhar a execução dos atos, indicando em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos de um modo geral. A existência de controles pressupõe sempre dois lados – o do controlador e o do controlado –, mas normalmente não há gosto pelo primeiro, tido como algoz, e, com frequência, há uma simpatia pelo segundo, tido como vítima.

O controle interno é parte integrante e ativa do ciclo de gestão do governo, prevenindo irregularidades, integrando-se e facilitando o trabalho do controle externo exercido pelo Parlamento. Suas funções são contribuir para o alcance de uma boa governança pública, a promoção da ética e da transparência e a redução de vulnerabilidades e riscos de ocorrência da corrupção.

Com o eminente controle social, a sociedade brasileira exige uma nova ética no governo, uma nova forma de administrar, com mais responsabilidade, mais transparência e voltada à concretização dos direitos e garantias fundamentais, especialmente quanto ao respeito ao contribuinte. O controle interno é indispensável para a consolidação da democracia, na medida em que transmite ao cidadão a segurança de que o gasto público está sendo feito com qualidade, que não há desvios de recursos e que os gestores estão seguindo rigorosamente as regras estabelecidas para a administração. Sem esse sentimento, o cidadão duvida da honestidade dos governantes e dos servidores responsáveis pela gestão pública. No limite, generaliza sua percepção de que a corrupção está disseminada em toda a máquina pública e de que é impossível controlá-la. Daí para o cidadão assumir uma posição alienada em relação ao controle social das ações e dos resultados das políticas públicas, e para adotar comportamento irresponsável na hora de decidir politicamente com seu voto, o passo é curto.

Os órgãos responsáveis pelo controle interno promovem ações voltadas para a orientação do trabalho dos gestores públicos, a fim de desenvolver capacidades e instrumentos para subsidiar o processo decisório e prevenir a ocorrência de eventuais desvios, bem como propõem, quando necessário, medidas corretivas. À Controladoria Geral da União (CGU) cabe ainda dar transparência à gestão pública, incentivando a participação da sociedade no

acompanhamento e fiscalização das atividades do governo. Como função adicional, compete também ao órgão a punição de ações desviantes, tal como a responsabilização administrativa dos agentes públicos federais ímprobos e a declaração de inidoneidade de empresas fraudadoras ou corruptoras. Esse conjunto de iniciativas, coordenadas entre si, juntamente com outras, compõe a política de controle interno e de combate à corrupção no Brasil.

### **2.2.5 Gerenciamento dos Controles Internos – O Modelo COSO**

Criado em 1992, o COSO — Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission — surgiu da preocupação de algumas entidades norte-americanas, em decorrência da identificação de fraudes nas demonstrações contábeis e financeiras de empresas. Seu principal foco é o controle interno das organizações. O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa, cujo objetivo é auxiliar as entidades empresariais e demais organizações a avaliar e aprimorar seus sistemas de controle interno (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION, 2004).

O modelo de controle interno COSO aborda as necessidades e expectativas da gestão organizacional, definindo e descrevendo o controle interno de uma forma comum a qual possa servir para as necessidades das diferentes partes e organizações (CUPELLO, 2006). De acordo com Santos et al (2007), o modelo COSO procura fornecer também um padrão contra o qual empresas e outras entidades — grandes ou pequenas, públicas ou privadas, com fins lucrativos ou não — possam avaliar os seus sistemas de controle e determinar como melhorar seu desempenho.

No modelo COSO, o controle interno é amplamente definido como um processo, conduzido pela diretoria de uma entidade ou administração, gestão ou pessoa, destinado a fornecer uma garantia razoável quanto à concretização dos objetivos organizacionais nas seguintes categorias: (a) eficácia e eficiência das operações; (b) confiabilidade das informações financeiras; e (c) conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis (COSO, 1994).

Segundo o COSO (2004), o controle interno é um processo estabelecido pela Diretoria, configurado para proporcionar razoável segurança de que cinco componentes inter-relacionados sejam observados, derivados da forma como estão integrados com o processo de

gestão organizacional: ambiente de controle; avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

O primeiro componente, o ambiente de controle, define o tom de uma organização, a forma como influencia a consciência de controle dos seus componentes. É a base para todos os outros componentes do controle interno, proporcionando disciplina e estrutura.

Fatores relacionados com o ambiente de controle incluem a integridade, os valores éticos, a competência das pessoas da entidade, a gestão da filosofia e o estilo operacional; a maneira de gerir atribuindo autoridade e responsabilidade, organizando e desenvolvendo os seus componentes, e pela atenção e orientação dada pelo conselho de administração. A postura da alta administração desempenha papel determinante nesse componente, ao deixar claro para seus comandados as políticas, os procedimentos, os códigos de ética e o código de conduta a serem adotados. Essas definições podem ser feitas de maneira formal ou informal, o importante é que sejam claras aos funcionários da organização (definição das metas).

A definição de políticas e procedimentos está relacionada ao cumprimento dos objetivos da entidade. Portanto, a existência dos objetivos e metas é importante para o ambiente de controle, pois se a entidade não possui objetivos e metas bem estabelecidos não haverá a necessidade de controles internos. O modelo básico de implementação e elaboração do planejamento estratégico possui algumas etapas, entre elas a fixação de objetivos, em que extensos procedimentos explicam e quantificam as metas da organização.

O COSO (2004) define controle interno como sendo um processo, estabelecido pelo Conselho de Administração, Diretoria, Gerência ou outras pessoas da companhia, desenhado para prover razoável segurança de que os seguintes objetivos sejam atingidos: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade dos relatórios financeiros; e conformidade com as leis e normas aplicáveis. (COSO,2004).

De acordo com Cupello (2006), essa definição foca diversos conceitos-chave, como o processo, a garantia razoável e os objetivos do controle interno. O controle interno é considerado um processo, porque deve ser planejado, executado e monitorado pelos diretores e gerentes de uma entidade e porque representa o somatório de uma série de ações integrantes dos processos de uma entidade. Com base na concepção de que o controle interno é um

processo, o COSO (2004) o dividiu em cinco componentes: Ambiente de Controle; Avaliação de Risco; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento.

Em relação à avaliação de riscos, segundo componente, cada entidade enfrenta uma série de riscos provenientes de fontes externas e internas que devem ser avaliados de modo semelhante à elaboração de uma matriz *Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats (SWOT)*. Uma condição prévia para avaliação de risco é o estabelecimento de objetivos, indicados no primeiro componente, associado a diferentes níveis internamente consistentes. Complementando, a avaliação de riscos consiste na identificação e análise dos riscos relevantes para a realização dos objetivos, formando uma base para determinar como esses riscos devem ser geridos.

## 2.3 A INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NA NOVA METODOLOGIA DE TOMANDA DE CONTAS DO PODE EXECUTIVO FEDERAL

### 2.3.1 Conceituação de Governança Corporativa

A Governança Corporativa tem apresentado, ao longo dos últimos anos, uma crescente importância, tendo em vista a hipótese, bem aceita e difundida no mercado, de que as organizações que possuem um sistema de gestão instituído com base nos pilares da governança corporativa em geral, apresentam significativa segurança frente as constantes mudanças de mercado além de profícuo desempenho e aumento de seu valor.

As hipóteses teóricas básicas concernentes a como resolver os problemas de administração conjunta que protegessem *stakeholders* e acionistas dos abusos, inércia e inoperância da diretoria executiva e de conselhos de administração e também, de outra forma, das omissões e falhas das auditorias externas nas empresas foi o marco inicial para os estudos de governança corporativa (COSTA, 2008).

O crescimento e o conseqüente desenvolvimento dos diversos setores da economia, a partir da metade do século XX, trouxeram várias mudanças para a gestão empresarial, destacando-se a necessidade de aperfeiçoamento e reengenharia dos modelos de gestão, cada vez mais guiados pela necessidade de se alcançar as metas e objetivos da instituição envolvida.

O movimento que perseguiu esse objetivo, iniciado principalmente nos Estados Unidos, no

início dos anos 90, propiciou a criação de mecanismos e processos com o objetivo de regular a forma como as empresas são dirigidas, administradas ou controladas, abordando também a relação entre os diversos atores envolvidos e os objetivos a serem alcançados. Nesse caso, os principais atores são tipicamente os stakeholders, os acionistas, a alta administração e o conselho de administração. Outros participantes desse processo incluem funcionários, fornecedores, clientes, bancos e outros credores, instituições reguladoras como a Comissão de Valores Monetários (CVM) e o Banco Central (BC), o meio-ambiente e a sociedade em geral. Em princípio, a governança corporativa tornou-se um tema dominante nos negócios devido a safra de escândalos corporativos em meados de 2000 – Enron, Worldcom e Tyco, para citar apenas algumas.

Nos Estados Unidos, tais escândalos financeiros levaram a uma reforma abrangente da legislação sobre comportamento empresarial, com a Lei Sarbanes-Oxley, de 30 de julho de 2002. A Lei reforça as regras para a governança corporativa relacionadas à divulgação e à emissão de relatórios financeiros. Um dos aspectos mais importantes é que a Lei Sarbanes-Oxley não isenta empresas não americanas de seu alcance. Ela exige que todas as companhias de capital aberto, com ações listadas na Bolsa de Valores de Nova Iorque, possuam um comitê de auditoria, com o principal objetivo de supervisionar os controles internos, o aspecto contábil da companhia e seu relacionamento com os auditores independentes (ALEX et al, 2007). Certamente, a Lei Sarbanes-Oxley é umas das mais significativas da legislação comercial, dando aos promotores um arsenal de instrumentos para processar os infratores corporativos.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2010), primeiro órgão criado no Brasil com foco específico no assunto, a Governança Corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade.

Para Shleiffer e Vishny (1997), a governança corporativa é o campo da administração que trata do conjunto de relações entre a direção das empresas, seus conselhos de administração, seus acionistas e outras partes interessadas. Ela estabelece os caminhos pelos quais os supridores de capital das corporações são assegurados do retorno de seus investimentos.

Uma outra definição é a de Jensen (2001), que diz que governança é a estrutura de controle de alto nível, consistindo dos direitos de decisão do Conselho de Administração e do diretor executivo, dos procedimentos para alterá-los, do tamanho e composição do Conselho de Administração e da compensação e posse de ações dos gestores e conselheiros.

O Instituto dos Auditores Internos Brasil (IIA, 2010) denomina governança ao conjunto de práticas, políticas de controle e processos de gestão baseados numa correta identificação dos riscos inerentes às operações e consequente ação para garantir o máximo de eficiência em gestão.

A CVM (2010) define-a como um conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma empresa ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. Rabelo e Silveira (1999) destacam que a governança corporativa seria originária da teoria da firma como umnexo de contratos, em que o objetivo desta seria minimizar os custos de agência, atuando em paralelo com um sistema de governança contratual que minimizasse os custos de transação. São usados também como sinônimos os termos direção, orientação e gerencialismo, principalmente nos países anglo-saxões (ENAP, 2010)

Andrade e Rossetti (2004) descrevem ainda que a governança, como mecanismo de gestão, busca o atendimento dos direitos dos acionistas e outros stakeholders, minimizando conflitos com este fim. Os mesmos autores distinguem a administração da governança, definindo que esta última não está interessada em executar apenas o negócio, mas dar um direção global à organização e em satisfazer as expectativas legítimas da *accountability*.

Grande parte dos autores estudados concorda, porém, que o objetivo da governança corporativa é colaborar para que a gestão da empresa alcance níveis internacionais em transparência, *accountability* e equidade. Quanto mais profunda for a inserção dessas três linhas-mestras na cultura, na organização e nas estratégias da empresa, tanto mais será elevado o grau de conformidade das empresas com o instrumento.

Governança corporativa é valor, apesar de, por si só, não criá-lo. Isto somente ocorre quando ao lado de uma boa governança têm-se também um negócio de qualidade, lucrativo e bem administrado. Neste caso, a boa governança permitirá uma administração ainda melhor, em benefício de todos os acionistas e daqueles que lidam com a empresa (ANDRADE E ROSSETTI, 2004).

### **2.3.2 Governança Corporativa no Mundo**

Nos últimos anos, a adoção das melhores práticas de governança corporativa tem se expandido tanto nos mercados desenvolvidos quanto naqueles em desenvolvimento. No entanto, mesmo em países de similares idiomas e sistemas legais, como por exemplo, EUA e Reino Unido, o emprego das boas práticas de governança corporativa apresenta diferenças quanto ao estilo, estrutura e enfoque.

Não há uma completa convergência sobre procedimentos para a aplicação das práticas de governança nos mercados. Entretanto, pode-se afirmar que os procedimentos se baseiam nos princípios da transparência, independência e prestação de contas como meio para atrair investimentos aos negócios e ao país.

E a fim de ganharem a confiança dos investidores, empresas e países notaram a necessidade de incorporar algumas regras de procedimentos fundamentais, como sistemas regulatórios e leis de proteção aos acionistas; conselhos de administração atentos aos interesses e valores dos *shareholders*; auditoria independente; processo justo de votação em assembléias; e maior transparência nas informações.

A partir da criação dos códigos de governança corporativa locais, as diferenças culturais e históricas têm sido adaptadas. Como ponto de convergência, os documentos pretendem aumentar os padrões de governança nos mercados como forma de atrair e reduzir os custos dos investimentos.

Nos EUA e Reino Unido, onde estão as raízes da governança, os mercados de capitais atingiram grande pulverização do controle acionário das empresas. Já na Alemanha e no

Japão, as instituições financeiras participam de forma importante no capital social das empresas industriais, sendo, portanto, ativas na administração dos negócios. De maneira geral, na Europa Continental, chegou-se a um modelo de evolução no relacionamento entre as empresas e o capital de terceiros: a organização de blocos de controle para que os acionistas exerçam, de fato, o poder nas companhias (ANDRADE E ROSSETTI, 2004).

De modo geral, pode-se dividir os sistemas de governança corporativa no mundo em:

a) *Outsider System* (acionistas pulverizados e tipicamente fora do comando diário das operações da companhia);

b) Sistema de governança anglo-saxão (Estados Unidos e Reino Unido):

- Estrutura de propriedade dispersa nas grandes empresas;
- Papel importante do mercado de ações na economia;
- Ativismo e grande porte dos investidores institucionais;
- Foco na maximização do retorno para os acionistas (*shareholder oriented*).

c) *Insider System* (grandes acionistas tipicamente no comando das operações diárias, diretamente ou via pessoas de sua indicação)

d) Sistema de governança da Europa Continental e Japão:

- Estrutura de propriedade mais concentrada;
- Presença de conglomerados industriais-financeiros;
- Baixo ativismo e menor porte dos investidores institucionais;
- Reconhecimento mais explícito e sistemático de outros *stakeholders* não financeiros, principalmente funcionários (*stakeholder oriented*).

Hoje, a comunidade internacional prioriza a governança corporativa, relacionando-a a um ambiente institucional equilibrado e à política macroeconômica de boa qualidade, conforme abaixo:

- a) O G8, grupo das nações mais ricas do mundo, considera a governança corporativa um pilar da arquitetura econômica global.
- b) A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desenvolveu uma lista de princípios de governança corporativa e promovem periodicamente, em diversos países, mesas de discussão e avaliação dessas práticas.

- c) Banco Mundial e Fundo Monetário Internacional consideram a adoção de boas práticas de governança corporativa como parte da recuperação dos mercados mundiais, fragilizados por sucessivas crises em seus mercados de capitais.
- d) Em praticamente todos os países surgiram instituições dedicadas a promover debates em torno da governança corporativa.

### **2.3.3 Princípios da Boa Governança Corporativa**

Segundo Andrade e Rosseti (2004) a governança corporativa alinha-se a um conjunto de princípios que se traduzem em regras e procedimentos éticos estabelecidos no processo de melhoria da gestão, com o intuito de gerar valor para a organização.

No caso de uma empresa do setor privado, de capital aberto, a preocupação ética da administração com o aumento da produtividade, melhoria de processos, diminuição dos riscos e elevação da transparência faz com que a mesma se valorize no mercado acionário.

Para Steinberg (2003):

É um engano imaginar que praticar boa governança implica quase somente em acatar regulamentos. Governança tem tido a ver também com qualidade da atitude, da ética em uma escala de valores no mais puro sentido humano. Daí alguns considerarem que a boa governança depende de alinhar o pensamento entre acionistas, controladores e demais stakeholders.

A figura 3 mostra os princípios fundamentais da boa governança, comuns a diversos autores nacionais e internacionais que são a transparência (*disclosure*), que se refere ao nível e formas amplas de divulgação das informações aos interessados; a equidade, que diz respeito ao cumprimento das ações com justiça, equilíbrio e igualdade; a *accountability*; a conformidade (*compliance*), que diz respeito ao cumprimento estrito de leis e normas; e a ética, que diz respeito ao trabalho com moralidade e legitimidade ( ANDRADE E ROSSETI, 2004; STEINBERG, 2003, ROZO, 2003; DUBEUX, 2001).

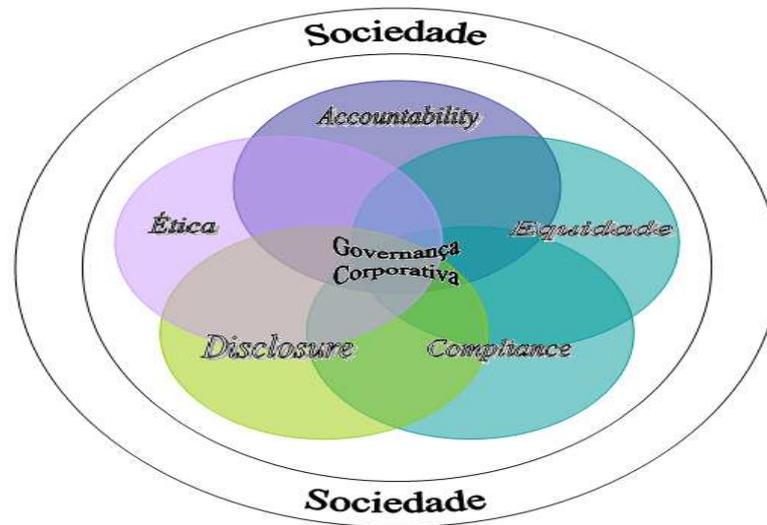


Figura 3 - Princípios basilares da boa governança

Fonte: Elaborado pelo Autor

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, 2010) apresenta os princípios de governança corporativa dividido em grandes áreas:

os direitos dos acionistas - deve proteger e facilitar o exercício dos direitos dos acionistas; o tratamento equânime dos acionistas - deve garantir o tratamento equitativo de todos os acionistas, inclusive os minoritários e estrangeiros, e todos os acionistas devem ter oportunidade de obter reparação efetiva por violação de seus direitos; o papel das partes interessadas na governança corporativa - deve reconhecer os direitos de outras partes interessadas, previstos por lei ou por acordos mútuos, e estimular a cooperação ativa entre corporações e partes interessadas para criar riqueza, empregos e sustentabilidade de empresas financeiramente sólidas; divulgação e transparência - deve garantir divulgação precisa e oportuna de todas as questões relevantes relacionadas com a corporação, inclusive situação financeira, desempenho, composição societária e governança da empresa; e as responsabilidades do Conselho de Administração- deve garantir a orientação estratégica da empresa, o monitoramento eficiente da administração pelo conselho e a prestação de contas pelo conselho à empresa e aos acionistas.

Ao justificar o seu envolvimento com a proposição de princípios de boa governança, a OECD evidenciou que a adoção pelas organizações de práticas de gestão confiáveis atrai investidores, reduz o custo de captação de recursos e alavanca o desenvolvimento da economia local (ANDRADE E ROSSETTI, 2004).

No Brasil, o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBCG (2010), inspirado nos principais códigos internacionais de governança, está fundamentado na transparência, na equidade, na *accountability* e na responsabilidade corporativa.

O IBCG (2010) trata cada um dos quesitos supracitados da seguinte forma:

- a) **Transparência** – mais do que cultivar a obrigação de informar o que ocorre, as organizações devem cultivar o desejo de informar, sabendo que a boa comunicação interna e externa, de modo espontâneo, franco e célere, resulta num clima de confiança, tanto interno, quanto externo;
- b) **Equidade** – caracteriza-se pelo tratamento justo e igualitário de todos os grupos de capital ou dos demais stakeholders;
- c) **Accountability** – conforme comentado anteriormente, e levando-se em conta a definição do Conselho Federal de Contabilidade, os agentes responsáveis pela gestão devem fundamentar seus atos por meio de uma prestação de contas perene sobre a sua atuação, respondendo integralmente por todos os atos que praticarem no exercício de seus mandatos, incluindo o paradigma da responsabilização pelo desempenho nos cargos;
- d) **Ética e Responsabilidade Corporativa** – os conselheiros e executivos devem zelar pela perenidade das organizações e devem incorporar considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações.

Hoje, o mercado de capitais, as empresas, os investidores e a mídia especializada já se utilizam habitualmente da expressão governança corporativa, mencionam e consideram as boas práticas de governança em sua estratégia de negócios. Diversos organismos e instituições internacionais também priorizam a governança corporativa, relacionando-a a um ambiente institucional equilibrado, à política macroeconômica de boa qualidade e, assim, estimulando sua adoção em nível internacional. Os maiores doadores de ajuda econômica, como o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial, estão cada vez mais condicionando sua ajuda e seus empréstimos às empresas que estejam implementando a boa governança..

#### **2.3.4 O Grau de *Accountability* como Ferramenta Principal do Controle Social**

No Brasil, conforme Bresser Pereira (2001), o ideário das boas práticas de governança praticadas na nova forma de controle da gestão pública foi utilizado no processo de reforma do aparelho do Estado e instituiu o conceito de *accountability* gerencial. Para Matias-Pereira (2008), esse conceito refere-se ao conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestarem contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência, além da exposição das políticas públicas.

Ainda conforme o autor, quanto maior a possibilidade de os cidadãos poderem discernir se os

governantes estão agindo em função do interesse da coletividade e poderem sancioná-los apropriadamente, maior *accountability* possui o governo. Portanto, a mensuração do grau de *accountability* passa pela participação e atuação dos cidadãos em função do interesse da coletividade.

O conceito também remete à obrigação de membros de um órgão administrativo ou representativo de prestar contas ao sistema de controle existente ou a seus representados. Representa ainda o dever de prestar contas, de responsabilização, de transparência e de eficiência nas atividades exercidas pelos que detêm cargos públicos. É, então, um conceito da esfera ética, freqüentemente utilizado em circunstâncias que denotam responsabilidade social, imputabilidade, obrigações e prestação de contas. Trata-se de um meio de fiscalização e melhoria da Administração Pública, exercida pela sociedade, que passou a imputar aos administradores públicos a responsabilização por suas condutas (BRESSER PEREIRA, 20001).

No mesmo caminho, conforme Carneiro (in KONDO et al., 2002), a preocupação com a ética pública surgiu com grande ênfase na agenda política e administrativa das democracias desenvolvidas nas últimas décadas do século XX. Para o autor, no esforço pela promoção da ética pública destacam-se dois desafios: assegurar aos organismos do Estado capacidade de geração de resultados vinculados ao interesse público; e estabelecer um padrão de conduta efetivo, que contemple as expectativas da sociedade. Nesse sentido, para o autor, os governos devem assegurar que as informações ao público sejam completas, objetivas, confiáveis, relevantes, fáceis de encontrar e de compreender, de maneira que a identificação dos valores fundamentais representa o primeiro passo para a criação de um entendimento comum na sociedade em relação ao comportamento esperado dos ocupantes de cargos públicos. Com a mesma idéia, foram estabelecidos os valores do serviço público em países da OCDE (2002): imparcialidade, legalidade, integridade, transparência, eficiência, igualdade, responsabilidade e justiça.

Em relação à aplicação da ética e de *accountability* no Brasil, existem barreiras e aspectos culturais da sociedade brasileira que dificultam o processo de institucionalização, como a pouca importância dada à matéria pela política. Outro aspecto estrutural é a existência ainda de uma Administração Pública inflexível e apegada a regulamentos. Nesse sentido, algumas medidas vêm sendo adotadas para melhorar a eficiência da máquina pública, como programas

de desburocratização do serviço público e o Prêmio de Qualidade do Setor Público, premiando as instituições que se destaquem.

O estudo desse tema no setor público vincula-se ao processo de legitimidade dos governos democráticos, pois deve ser passível de fiscalização, a fim de que seja assegurada sua integridade, desempenho e representatividade. Dessa maneira, a tendência em muitos países é a crescente necessidade de o próprio governo prover ações e informações relevantes aos cidadãos e ainda agir de forma eficiente e eficaz na consecução dos seus objetivos. (GENDRON, COOPER, e TOWNLEY, 2000).

Para BRENNAN e SOLOMON (2008), a *accountability* ainda representa um importante elemento de governança para prevenir abusos de poder, comportamentos inapropriados e corrupção por parte dos gestores públicos. É, sobretudo, um novo paradigma para a Administração Pública, pois as ações dos agentes públicos passam a ser mais transparentes e avaliadas pela sociedade ou grupos de interesse, por meio da comparação dos resultados obtidos com as metas anteriormente idealizadas, em conformidade com os anseios da sociedade.

Nesse sentido, a transparência é um componente fundamental para que sejam substituídos os controles burocráticos pelos controles sociais. Faz-se necessário nesse processo que seja dada maior publicidade às ações governamentais, de forma a facilitar o controle da utilização dos recursos utilizados, e a participação da sociedade no processo decisório, dando maior legitimidade à ação estatal. Para aumentar o acesso às informações pela sociedade, processos informatizados podem contribuir ao disponibilizarem informações em tempo real mediante baixo custo e alto potencial de controle social. Pode-se verificar que o conceito de *accountability* foi implementado em vários países, mas, de acordo com as características culturais de cada nação, o processo foi se desenvolvendo de modos variados. Como exemplo, uma pesquisa realizada pelo *International Budget Partnership*, divulgada no início de 2009, coloca o Brasil em 8º lugar entre os países mais transparentes do mundo em relação ao seu orçamento.

Percebe-se, portanto, que na administração gerencial o estímulo à transparência pública é um dos objetivos essenciais, pois a necessidade de ampliação da divulgação das ações governamentais para a sociedade, além de contribuir para o fortalecimento da democracia e

desenvolver noções de cidadania, trazem legitimidade aos atos políticos. Baseado nessa visão, em 2005, o Poder Executivo instituiu pelo Decreto nº 5.482, o chamado “Portal da Transparência do Poder Executivo Federal”, com a finalidade de divulgar dados e informações dos órgãos e entidades da Administração Pública na internet.

### **2.3.5 A Governança Corporativa no Setor Público Brasileiro.**

Muito embora o tema tenha repercutido de forma abrangente no setor privado, o setor público tem desenvolvido pesquisas e adaptado muitos dos princípios de governança, uma vez que os problemas ou mudanças verificados na administração pública nas últimas décadas poderão ser controlados ou amenizados mediante a utilização de alguns princípios originários da governança corporativa aplicada no setor privado.

Há vários fatores de pressão a favor das mudanças que ocorrem na administração pública, dentre eles as privatizações, o movimento internacional de fusões e aquisições, o impacto da globalização, as necessidades de financiamento e, conseqüentemente, o custo do capital e a intensificação dos investimentos de fundos de pensão.

Andrade e Rosseti (2004) citam que a primeira base para um estudo teórico de adaptação da estrutura de governança no setor privado a ser aplicado no setor público foi o Relatório do Cadbury Committee (1991), divulgado em 1992 pelo Instituto Britânico de Finanças e Contabilidade Pública (CIFPA).

No que diz respeito à diferenciação de aspectos que envolvem a governança aplicada aos setores público e privado, a preocupação da governança na gestão pública é direcionar a organização das entidades rumo à ações de legalidade e legitimidade, suplantando o interesse maior da governança no setor privado que é dar maior valor de mercado às empresas.

KICKERT (1997, apud Timmers, 2000) ensina que na governança pública é possível distinguir três diferentes padrões de valor:

1. o governo é destinado a ser apoio e propositos. Os principais valores a serem alcançados são a efetividade, eficiência, parcimônia e desempenho;
2. os valores centrais são a honestidade e a justiça. Como princípios centrais destacam-se a justiça social, a equidade, a legitimidade e o cumprimento de metas;
- e
3. robustez e elasticidade são dominantes. O governo deve ser confiável, robusto, adaptado, seguro, confidente e capaz de sobreviver à catástrofes.

No entanto, independente dos padrões teóricos a serem buscados e da estrutura de gestão que se possui, a boa governança corporativa requer de ambos os setores uma clara identificação de objetivos, identificação de responsabilidades e divulgação de informações e resultados, formando a compreensão do relacionamento geral entres os *stakeholders*.

Já mais recentemente, em 2001, o desenvolvimento e estudo em nível internacional da adaptação supracitada foi realizado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) com foco em governança na gestão pública, especialmente no que tange à responsabilidade do grupo governante e das entidades sob o poder do setor público. Este estudo definiu princípios comuns e recomendações sobre a governança na gestão pública, com o objetivo de promover a orientação para auxiliar os governantes a operarem de maneira mais efetiva, eficiente e transparente.

Mais uma vez encontra-se na pesquisa sobre governança traços primordiais no que diz respeito à preocupação com avaliação do desempenho das organizações, balizados pela busca dos princípios da eficácia, eficiência e pela efetividade que são pilares dentro da gestão, e comprovam mais uma vez a mudança de paradigma existente da antiga administração pública, que sem sua tradição de formalidade estrutural e lícita, preocupava-se apenas com a conformidade e aderência a leis e normas.

Numa perspectiva de avaliação presente-futuro como a que a auditoria de avaliação da gestão realiza e tomando-se por base os termo legais que regem o arbítrio dos administradores públicos, a gestão é permeada por uma estrutura de governança básica para o funcionamento da organização. Na medida em que as novas práticas sugerem avaliações que comprovem o bom desempenho dos gestores, a gestão pública avança em direção ao paradigma surgido com a instituição da governança pública, cujas diretrizes garantem uma bem interpretada administração do erário.

A perspectiva de governança sobre a burocracia pública ilumina as ligações entre a sociedade civil e a gestão governamental, afinal esta serve-se de uma estratégia de produção e de entrega de serviços ao público. A inclusão da sociedade nesta relação aumenta, dentro dos aspectos burocráticos a capacidade de governar de forma mais eficiente, fazendo mais coisas com menos recursos (BRENNAN e SOLOMON, 2008).

Com o estreitamento da relação estado-sociedade, o governo não é mais um mero ator autônomo na implementação de políticas, que cada vez mais estão dependendo do setor privado para cumprir seus objetivos. Segundo Timmers (2000) esta ligação com a sociedade pode ampliar a efetividade e a legitimidade do governo, mas também introduz problemas de controle e accountability. A figura 4 demonstra que a estrutura de governança de um órgão é talhada para atender às normas e leis que o regulamentam.

Ao se romper este paradigma, passa o governo e a sociedade a vislumbrar, num horizonte presente x futuro, a necessidade do exercício hábil de quem tem o mando no emprego do erário, de forma instituir-se a prática da governança plena que irá se preocupar com o desempenho e captar os anseios sociais de modo a seguir rumo a superação de problemas e atingir as metas planejadas.

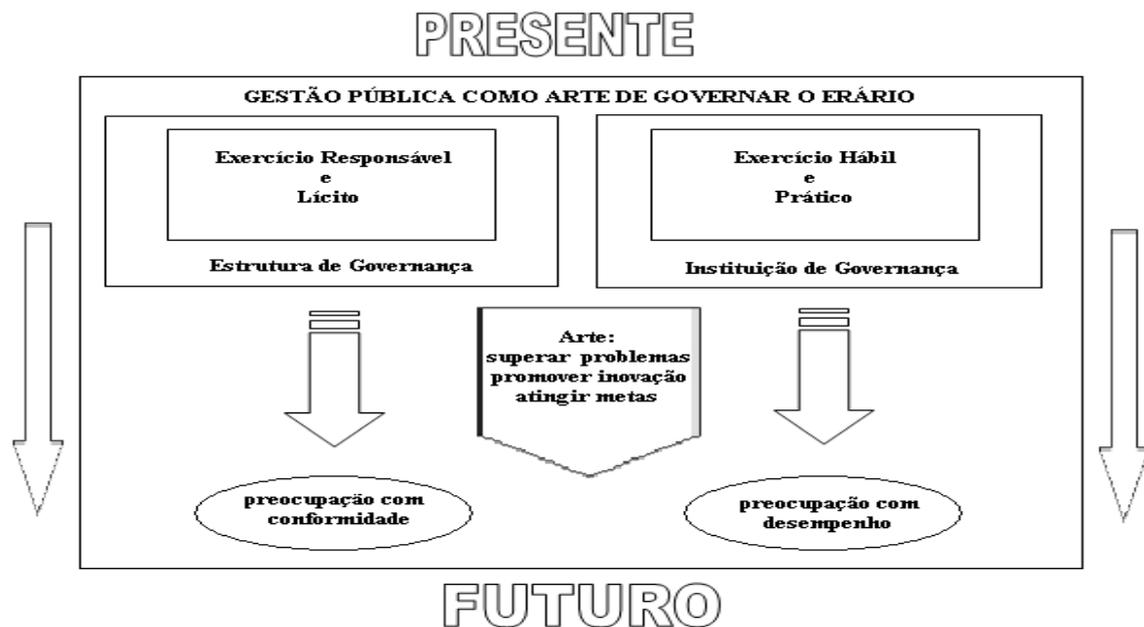


Figura 4 - A Gestão pública Atual como a Arte do Governar o Erário

Fonte: Adaptado de Timmers (2000).

Seguindo estas premissas, Marques (2002) cita que o conceito de governança corporativa quando colocado em operação na gestão pública é indissolúvelmente unido com a *accountability*. Muito embora se reconheça que a exigência e o dever de prestar contas e a responsabilização pelo desempenho será diferente, dependendo da natureza da entidade governamental e esta deverá estar comprometida em assegurar que ações de integridade

dentro daquilo que faz, seus dirigentes não devem aguardar que ocorram erros ou fraudes na gestão mas, de modo contrário, devem sempre atuar de forma preventiva.

Timmers (2000) conceitua governança na gestão pública à proteção ao inter-relacionamento entre a administração, o controle e a supervisão, feita pela organização pública, pela situação organizacional e pelas autoridades do governo, visando relacionar os objetivos políticos eficientemente e eficazmente, comunicando publicamente seus problemas, seu desempenho e os benefícios de sua atuação à sociedade.

Continuando, o autor (*op. cit.*, 2000.) descreve que o governo deve ter uma visão administrativa responsável por definir claramente os objetivos estratégicos, as precondições operacionais, a qualidade dos trabalhos, os patamares da eficiência, da conformidade com as normas e do controle financeiro.

É importante, antes de tudo, reconhecer a diversidade de ações do setor público e os diferentes modelos de governança que são aplicados em cada Poder, região, estado ou setor, cada qual com suas características únicas que requerem especial atenção e impõem diferentes formas de responsabilidade na prestação de contas.(IFAC, 2001).

Existem poucos estudos a respeito de governança corporativa no Setor Público Brasileiro e os que existem são focados na tentativa de adaptar os princípios de governança do Setor Privado para o Setor Público, fundamentados sempre nos princípios do IBGC.

Um dos mecanismos que impulsionaram a adoção, dentro da gestão pública brasileira, dos princípios de governança corporativa praticados internacionalmente foi a divulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000), que estabeleceu as normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade e transparência na gestão pública. Tal diploma legal, ainda aplicável e cada vez mais empregado no trato com ilícitos envolvendo patrimônio fazendário tem por objetivo fortalecer os principais eixos da administração pública, tais como o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos e a prestação de contas.

Em continuidade ao processo de adoção das práticas de governança no setor público, o Decreto nº 6.021, de 22 de janeiro de 2007, criou a Comissão Interministerial de Governança

Corporativa e de Administração de Participações Societárias da União - CGPAR, com a finalidade de tratar de matérias relacionadas com a governança corporativa nas empresas estatais federais e da administração de participações societárias da União.

Inicialmente, a justificativa encontrada na pesquisa para a utilização de alguns dos princípios de governança na gestão pública brasileira é que não há um sistema de governança corporativa padrão, da mesma maneira que não há um modelo único de administração governamental. Contudo, há provavelmente alguns aspectos fundamentais que suportam uma forte estrutura, baseada em boas práticas.

Desta forma o desafio da implementação dos princípios de governança pode começar de diversas maneiras, por exemplo, com os diplomas legais supracitados, que foram o fomento a que, a partir de 2007, o Congresso Nacional, órgão responsável pelo Controle Externo do Poder Executivo, determinasse ao Tribunal de Contas da União, órgão executor do Controle Externo uma reformulação na metodologia de apresentação, julgamento e tomada das contas das UJ subordinadas àquele poder, de modo a reestruturar um dos princípios basilares da governança, que é a prestação de contas.

Mas somado a isso, a fim de avaliar a gestão pública com foco nos ecos das novas práticas de gestão contemporânea, o desafio para o setor público brasileiro é o de articular outros elementos e princípios comuns, relevantes em cada contexto e que podem começar e fortalecer a estrutura de governança. Para validar este pressuposto, nada melhor que a implantação de avaliações e mecanismos fiscalizatórios que, atualmente, fazem parte dessa reformulação na apresentação das contas executadas pelos gestores públicos.

Slomski (2005) se aproxima das diretrizes emanadas pelo TCU para a nova metodologia de tomada de contas afeta aos órgãos da Marinha atribuindo aos elementos abaixo uma essencialidade para uma sólida governança pública:

- a) Estrutura de controle administrativo – direcionado à realização dos objetivos da organização através do desenvolvimento de processos de trabalho operacionais;
- b) Ambiente de controle administrativo – é a base para todos os outros elementos funcionarem, pois propicia disciplina aos processos organizacionais, influenciando

estratégias, políticas e objetivos. Inclui os valores éticos, a competência e o desenvolvimento do pessoal.

- c) Gestão de riscos – a avaliação de riscos permite que a organização considere até que ponto eventos em potencial podem impactar a realização dos objetivos.
- d) Controle do Patrimônio – procedimento estabelecido visando assegurar um efetivo controle sobre todo e qualquer valor sob a responsabilidade do gestor.
- e) Avaliação de Conformidade - qualquer procedimento utilizado, direta ou indiretamente, para determinar que as ações praticadas estão concernentes com as normas e leis que regem a atividade pública.
- f) Avaliação de Desempenho – realização de comparações de desempenho e qualidade com concorrentes ou organizações de outros ramos (*benchmarking*); poder de demonstrar aos *stakeholders* qual o potencial de retorno de seus investimentos; e verificação periódica se as estratégias organizacionais de curto, médio ou longo prazos estão sendo cumpridas.
- g) Responsabilidade em prestar contas.

## 2.4 A AUDITORIA DE AVALIAÇÃO DA GESTÃO

### 2.4.1 Gestão e Controle Organizacional

Diante dos aspectos de mudança em que a administração contemporânea se encontra, foi considerado pelo TCU a necessidade de integrar, no exame e julgamento das contas dos gestores, o controle da conformidade e do desempenho da gestão a fim de aperfeiçoar a auditoria contemporânea.

Toda atividade, não importa tão simples ou complexa, entra neste processo contínuo pois numa organização não se pode permitir que nada seja feito se não existir um plano, baseado em análise feita pela equipe que irá lidar com isso, tomando ações preventivas e corrigindo o processo de tomada de decisões (CAMPOS, 2005). Assim ocorre o planejamento governamental, que na medida em que crescem as demandas sociais, eleva-se a importância da estratégia com que se planejam os programas governamentais.

Para buscar esse novo enfoque e respeitar-se a avaliação de desempenho determinada, a Auditoria de Avaliação de Gestão pretende utilizar um misto de técnicas de avaliação já existente.

O auditor, na verificação do controle da ação planejada, poderá utilizar-se de técnicas oriundas de diversos tipos de auditorias, dentre elas a ANOp, que é a atividade cujo objetivo principal é vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia, verificando a efetividade de programas específicos diante do posicionamento da instituição em seu ambiente de atuação e o significado do desempenho obtido diante de metas estabelecidas (GIL, 1999); a Avaliação de Riscos Corporativos, aplicada às estratégias formuladas para identificar, em toda a organização, eventos em potencial, capazes de afetar a organização e com o intuito de administrar os riscos para mantê-los compatíveis com suas metas e possibilitando garantia razoável de cumprimento dos objetivos da entidade (COSO, 2010); e a Auditoria da Qualidade cujo objetivo está ligado à busca de evidências que subsidiem a verificação da eficácia e adequação do sistema de qualidade implantado ou em implantação numa instituição (REBELO, 1995).

Além dessa fusão, o TCU e a própria MB vêm emitindo manifestações quanto à preocupação e possível obrigatoriedade da realização de Planejamento Estratégico, fisicamente, nas instituições avaliadas, de modo a orientar a forma com que se objetiva as atividades da organização, qual seu papel dentro de um contexto temporal e como pode-se melhorar visando atingir sua meta institucional. Em termos da instituição MB, com a emissão da IN nº 63/2010 do TCU, determinando que todas as contas governamentais a serem apreciadas por aquela Corte de Contas, a partir do ano de 2012, deverão ser encapeadas juntamente com um relatório de auditoria de avaliação da gestão a ser realizado nas Unidades Jurisdicionadas apresentadoras de contas, a busca pela forma metodológica de auditar as unidades governamentais, seu conceito, técnicas e exames ainda não normatizados no âmbito interno da MB estão sendo buscados.

Com o surgimento da necessidade do Planejamento Estratégico, o aspecto de planejar desenvolveu-se, pois irá adequar-se em todos os sentidos nas organizações auditadas. Muito embora seja embrionário na Administração Pública, o Planejamento Estratégico será uma das ferramentas que irá compor as análises das auditorias, pois está ligado a grandes metas, que

no governo são a tradução dos Programas e Atividades Governamentais em vigor, no atendimento às demandas sociais.

Drucker (1986) demonstra que a natureza da gestão está em enfatizar todos os aspectos que viabilizem o aumento da performance econômica concomitante com a duradoura tarefa de organizar e reorganizar a empresa por objetivos que a levem a atrair cada vez mais consumidores e assim maximizar lucros. O mesmo autor (*op. cit.*, 1992) foi ainda mais enfático ao delinear gestão, como a combinação e a coordenação de recursos humanos, físicos e financeiros, por forma a que se produzam bens ou serviços.

Senge (1990) fez alusão à elevada necessidade por mais conhecimento por parte dos trabalhadores e gestores de modo a disciplinar e, mais ainda, profissionalizar a gestão. Foi mais além quando sugeriu que um sistema organizacional é vivo e depende das pessoas e processos que o permeiam como veias num ser vivo, com a informação sendo base celular para tudo:

A gestão de uma empresa, como que um sistema vivo, depende da análise e compreensão do todo e de suas inter-relações elementais. Cada componente exerce influências e traz informações a outros, promovendo o crescimento, o declínio ou a estabilidade do todo. (SENGE, 1990)

Ao estudar mais precisamente aspectos voltados à gestão pública, a pesquisa estará fornecendo fundamentos teóricos para tratar de formas específicas segundo as quais se organizam e se conduzem responsabilidades gerenciais nos órgãos do governo.

Para tal, seria útil tratar-se neste ponto de distinções a respeito de administração e gestão pública. Senge (1990) orientou que a administração, como ciência social, entende a gestão pública como exercício responsável e lícito do arbítrio dos administradores públicos, sendo uma forma constituída organizacionalmente com o propósito de capacitar o governo a colocar em prática a vontade do povo.

De acordo com Fayol (1999) é importante não confundir administração com gestão. Gerir é conduzir uma organização para o melhor uso possível de todos os recursos à sua disposição, ou seja, assegurar o funcionamento regular das funções essenciais, sendo a Administração apenas uma dessas funções. Ott *et al* (1991) argumenta que a gestão pública é um segmento importante do campo mais amplo da administração.

Algo que comumente se esquece ao tratar matérias que envolvem a lida com o erário é que a gestão pública é uma explicitação do interesse coletivo e sua legitimidade, em grande parte, decorre da habilidade de não envolver-se com esse interesse, segregando as ações particulares daquelas afetas à sua gestão.

Assim, na medida em que a gestão do setor público sofre influência da gestão do setor privado e até mesmo assemelham-se em técnicas e habilidades, fica importante estabelecer algumas diferenças que são: o interesse público (programas sociais) difere do interesse privado (lucro); as autoridades públicas, por exercerem poder de estado, devem atender aos valores democráticos em detrimento dos interesses de grupos ou particulares; e a Constituição exige tratamento igualitário das pessoas e descarta qualquer tipo de seletividade, que seria essencial para lucratividade.

Desta forma, a noção de gestão pública evoca a auto-regulação das ações do gestor, sua responsabilização, a imputabilidade, que determina quais os valores se refletirão nas decisões administrativas, o equilíbrio e a racionalidade.

De modo geral, para o escopo desta pesquisa, o trato com recursos do erário sob a égide do controle de pessoas ou entidades públicas é o foco principal. Partindo-se desta premissa e considerando a administração como ciência social pura, aplicada à resolução de continuidade organizacional, pode-se definir a gestão como a arte ou a técnica, dentro da administração, por meio da qual especializam-se entes destinados a cuidar dos bens orçamentários, patrimoniais financeiros, e outros, cuja propriedade lhe seja alheia.

Mais que uma avaliação tática e estratégica, o auditor de gestão irá desenvolver um trabalho de cunho social a fim de assessorar a administração nos caminhos da difícil tarefa de tomada de decisão. Todas as ações de controle interno possuem a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas nos planos de planejamento de gastos e a fim de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como exercer o controle dos direitos e deveres da União, apoiando nestes casos as ações do controle externo.

### 2.4.2 Aspectos Conceituais na Avaliação da Gestão

Conforme anteriormente mencionado, a Auditoria de Avaliação da Gestão (AAG) surgiu com a quebra de um novo paradigma, caracterizado pela evidenciação de que, uma simples auditoria clássica não conseguiria examinar uma organização profundamente, nem tão pouco alcançar a visão que se evidencia nos atuais e modernos modelos de gestão adotados pelas instituições públicas. Adveio daí a necessidade de melhor avaliar, sob diversos ângulos, não só a gestão dos órgãos e entidades públicas, mas seus rumos e a qualidade dos resultados obtidos. Para cada instituição, existem necessidades de avaliação diferenciada, em função de suas peculiaridades, de sua missão e das demandas existentes. Desta forma, salienta-se que no campo da auditoria governamental, dependendo da visão que se tem dos conceitos utilizados, sempre existirão omissões importantes e possibilidades de abordagens concorrentes.

Aferir a gestão, de modo amplo, poderá arregimentar diversos aspectos operacionais da administração das Unidades Jurisdicionadas (UJ). A figura 5 demonstra a quebra de paradigma proporcionado pela tentativa do TCU de reformular a avaliação das UJ. Ao determinar que a verificação da eficiência, da eficácia, da economicidade e da efetividade dos atos e fatos deverá ser acompanhada de indicadores de desempenho numéricos que demonstrem a evolução presente-futuro da gestão, o TCU proporciona a implantação de mecanismos de acompanhamento e controle das ações planejadas, num horizonte presente - futuro.

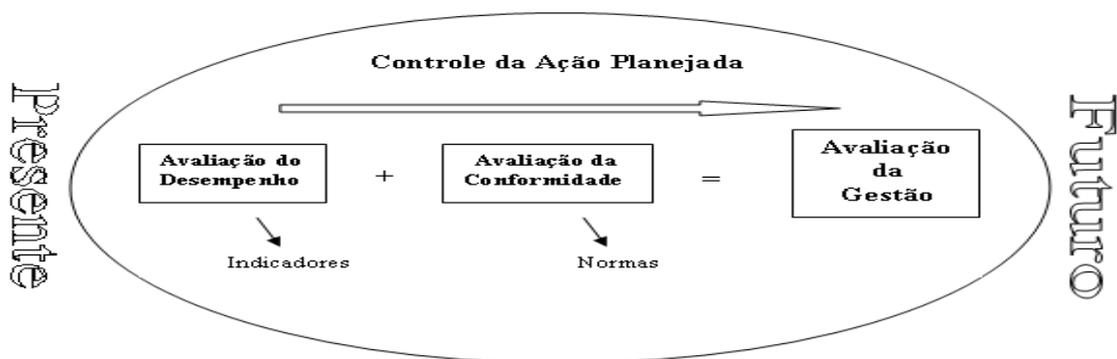


Figura 5 - A Avaliação da Gestão e seu Paradigma Temporal

Fonte: Elaborado pelo Autor

A concepção da Auditoria de Gestão emergiu na Administração Pública, a princípio, objetivando-se achar um caminho efetivo para verificar se os recursos alocados e executados dentro do planejamento das instituições estavam sendo priorizados para atender, substancialmente, as demandas sociais existentes.

Nas entidades do setor público, apesar de haver distinções entre resultados mensuráveis e não mensuráveis, é o enfoque nos resultados obtidos, diante dos recursos financeiros utilizados, que se constitui no núcleo central para avaliação da gestão. Muitas vezes os desvios na aplicação de recursos públicos, a improbidade e os problemas de conformidade atuam juntos e prejudicam o atendimento das demandas.

Em termos de evolução, todo processo apresenta como tendência o aperfeiçoamento. O progresso e o aperfeiçoamento surgem principalmente com a crítica. Em sua aplicação prática são incorporadas descobertas complementares ou enfrentados desafios inéditos, suficientes para fortalecer a concepção original. Na auditoria não é diferente. Assim, os mecanismos nem sempre apropriados, resultam, na maior parte das vezes, em novos enfoques. Os novos enfoques costumam ser tratados como uma nova teoria ou uma nova escola, associada com o antigo processo.

A Auditoria de Gestão comportou-se assim. Utilizando-se de conceitos e técnicas de outros tipos de auditoria e da gestão estratégica e de risco, inovou-se em diversos pontos e está conseguindo dar retorno às novas vertentes da avaliação de gestão contemporânea. Cabe ressaltar que ela é uma evolução natural da auditoria tradicional, que deixou de ser meramente contábil e operacional para tornar-se mais abrangente, acrescentando à verificação da legalidade e correção dos registros contábeis, a determinação da economia, eficiência, eficácia e efetividade da atuação das entidades governamentais.

A questão primordial, que contribuiu para o aparecimento deste tipo de auditoria, foi a de como se poderia assessorar as ações governamentais, a fim de que surgisse um contínuo aprimoramento das atividades, objetivando-se alcançar maior racionalidade na tomada de decisões, uma melhor identificação de problemas e desvios, a seleção de alternativas e uma otimização dos recursos públicos.

Este foi o caminho percorrido pelos teóricos e estudiosos do assunto para que houvesse a concepção de um novo modelo de auditoria que pudesse abarcar todos os objetivos traçados acima: a Auditoria de Gestão, que nasce com o estigma de poder contribuir de grande modo para a avaliação e aperfeiçoamento das ações tomadas pelos gestores públicos. Além disto, é fato comprovado o crescente aumento das despesas públicas, determinado em grande parte pela pressão das demandas sociais e governamentais em contraposição à disponibilidade sempre limitada dos recursos.

Segundo Dias (2008), a Auditoria de Gestão cumpre o exame e avaliação sobre sistemas políticos, critérios e procedimentos utilizados pela instituição, de forma ampla, nas suas áreas de planejamento estratégico, tático e, principalmente, no processo decisório de suas operações, acrescentando ainda que seus objetivos são:

- adequação, eficácia e eficiência do desempenho da instituição, no tocante às suas funções de planejamento estratégico e tático;
- alcance dos resultados em relação aos objetivos e planos estabelecidos e às alternativas disponíveis;
- obtenção de qualidade e viabilidade para os planos e orçamentos, e das políticas e diretrizes com alcance a todos os níveis gerenciais;
- sugestões e alternativas estratégicas e táticas;
- sugestões de reestruturação e qualidade global da instituição (DIAS, 2008).

Conforme observa Rocha e Quintiere (2008), a auditoria de gestão possui várias terminologias, dentre elas auditoria gerencial, auditoria de programas, auditoria de resultados e auditoria integrada. Nos países anglo-saxões a designação predominante é a de auditoria de desempenho ou auditoria de performance, enquanto que nos países de língua latina predomina a denominação auditoria de gestão. Mesmo existindo muitas definições para auditoria de gestão, porém a que melhor se adequa é aquela que a define sob os aspectos da conformidade, economia, eficiência, eficácia e efetividade, pairando a dificuldade sob a definição exata dos referidos termos e como devem estar delimitados.

Gil (1999), um dos primeiros teóricos a inserir a auditoria de gestão no contexto das atividades de controle, define a auditoria de gestão de modo mais sucinto, dando grande contribuição quando determina o horizonte temporal de suas atividades, se comparada aos outros tipos de auditorias, afirmando que a mesma engloba os processos de revisão, avaliação, emissão de opinião sobre processos, resultados, produtos e serviços no horizonte temporal presente/futuro.

Para Grateron (1999), que reconhece a prestação de assessoria como um dos benefícios da auditoria de gestão, é considerada como técnica ou atividade nova que presta consultoria aos mais altos estratos de uma organização, procurando mostrar os pontos fracos e fortes da instituição, estabelecendo recomendações necessárias visando a melhoria do processo de tomada de decisões. Ao se prestar tal assessoria, tende-se sempre a verificar e avaliar os resultados produtivos da instituição.

Para fins da auditoria de avaliação da gestão, os sistemas de controle interno administrativos possuem objetivos básicos os quais são referentes à promoção da eficiência e eficácia operacional, auxiliando as políticas da organização. Englobam uma gama de informações e procedimentos específicos de cada organização. Envolvem avaliações de programa de treinamento de pessoal, controle de qualidade, estudo de tempos e movimentos, análise de economicidade, análise das variações entre valores orçados e pagos e controle de compromissos assumidos, porém não honrados.

A auditoria de gestão examina e avalia o processo de gestão como um todo. Dessa forma, o auditor tem como trabalho final constatar os resultados organizacionais e, portanto, a atividade de consultoria e assessoria sobressai-se, dando sua contribuição como instrumento para uma gestão eficiente.

Segundo o TCU (2000), a economicidade refere-se, no contexto público, à capacidade dos gestores em obter e gerir adequadamente os recursos e manter os custos baixos e aplica-se, geralmente, na aquisição dos insumos necessários ao desenvolvimento das ações do auditado.

A economicidade expressa a variação positiva da relação entre o custo e o benefício, na qual busca-se a otimização dos resultados na escolha dos menores custos em relação aos maiores benefícios. Tal conceito 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.

Segundo o TCU (2000) a eficiência trata da medida de 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 dispõem 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.

Para o TCU (2000) a eficácia é o grau de atingimento das metas fixadas para um determinado objeto de uma ação em relação ao previsto, em um determinado período. Refere-se à consecução dos objetivos e das metas programadas, independente dos efeitos produzidos, focando fundamentalmente as causas da eventual ineficácia da sua atuação.

A INTOSAI (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores), organização não governamental que possui como lema o intercâmbio de experiências entre seus membros, com o objetivo da busca de descobertas e novas perspectivas em relação ao avanço dos controles públicos, define a Auditoria de Gestão conforme abaixo:

... exame independente da eficiência e eficácia das realizações e programas de governo, com a devida consideração pela economia, e com o propósito de conduzir a melhoria. A Auditoria de Gestão significa auditoria de economia, de eficiência e eficácia e compreende:

- √ O controle da economia das atividades administrativas,;
- √ O controle da eficiência na utilização dos recursos humanos, financeiros e de qualquer outro tipo, junto com o exame dos sistemas de informação, das medidas de gestão e de controle e de acompanhamento;
- √ O controle da eficácia com que foram levados a cabo os objetivos da entidade fiscalizadora e do impacto dos resultados alcançados em relação aos pretendidos.

A verificação de um resultado positivo obtido durante uma auditoria garante à instituição que os gestores estão efetuando de forma eficiente e eficaz as atividades afetas ao uso dos recursos postos sob sua responsabilidade, ao passo que uma avaliação negativa possibilita a identificação de alternativas para incremento dos resultados sem que esteja, necessariamente, associada à existência de desvios fraudulentos ou dolo na ação do responsável. Este posicionamento contribui para alcançar uma maior racionalidade das políticas públicas e o consequente bem-estar da sociedade.

Cabe também salientar que uma avaliação efetiva dos processos organizacionais de uma instituição pública é uma das melhores formas de se aperfeiçoar e contribuir com a elaboração de políticas públicas, pois permite um contínuo *feedback* sobre os resultados e reflexos obtidos. É por intermédio da verificação da efetividade que pode se buscar uma avaliação dos

resultados advindos da ação do auditado. O foco é fundamentalmente na ação do auditado e como sua atuação influencia nos rumos da instituição.

De outro modo, Boynton e Johnson (2006) ensinam que um dos passos do planejamento de uma auditoria é conhecer a entidade a ser auditada e seu ambiente. Continuando, assinalam que em relação às avaliações dos sistemas contábil e de controle interno, deve-se levar em conta o ambiente e os procedimentos adotados pelos gestores e indivíduos que deles participam. O ambiente deve englobar a definição de funções da administração, o processo decisório adotado, sua estrutura organizacional, as políticas de pessoal e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade.

Observa-se que não existem diferenças metodologicamente significativas na realização das auditorias ditas governamentais e Financeiras. As diferenças são latentes quando da análise da abrangência e definição dos objetivos. Dessa forma o planejamento global dos trabalhos de uma auditoria terá como objetivo identificar as tarefas que deverão ser executadas, considerando as especificidades, principais processos e os riscos inerentes, assim como fornecer uma noção, o mais próximo possível da realidade, sobre as condições da organização e sugerir melhorias.

Para a consecução desse objetivo devem ser desenvolvidos alguns trabalhos, dentre eles o estudo e avaliação dos processos, controles e governança. Sendo assim, pode-se concluir que a análise e melhoria de processos também faz parte das atividades normais da Administração Pública.

Em relação à esfera pública, a auditoria de avaliação da gestão, realizada pela Setorial de Controle Interno nas UJ apresentadoras de contas, objetiva emitir opinião sobre o exercício financeiro a que se refere, 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, compreendendo, principalmente, os seguintes aspectos:

- a) Exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas.
- b) Exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos.
- c) Verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil.
- d) Verificação do cumprimento da legislação pertinente.

- e) Avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo
- f) quanto à sua economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Para a formação de opinião, pelos auditores, sobre o desempenho da UJ, no exercício em foco, os seguintes documentos devem ser analisados e confrontados entre si:

- a) Plano Estratégico da organização, objeto da auditoria.
- b) Regulamento, Regimento Interno e Manual de Procedimentos.
- c) Estrutura organizacional.
- d) Orçamentos.
- e) Relatórios das Auditorias realizadas em exercícios anteriores (Internas e Externas).
- f) Legislação aplicável (Leis, Decretos, Portarias, etc.).
- g) Atas das Reuniões dos Conselhos e das Diretorias.

O desempenho será avaliado também pela forma como a UJ organiza e implementa seus processos, atividades e práticas gerenciais, incluindo, também, as unidades sob sua jurisdição.

### **2.4.3 O Papel do Auditor e o Apoio do Auditado**

Nas auditorias clássicas o auditor se posiciona de forma distante do auditado na fase de elaboração do relatório com as discrepâncias anotadas. Com certa habitualidade, nessas auditorias, o gestor a que se refere o período analisado já teve seu mandato ou período de responsabilidade terminado.

É fato sabido que, dentro das definições já explicitadas, a Auditoria de Gestão examina e avalia o processo de gestão como um todo. Dessa forma, o auditor tem como trabalho final constatar os resultados organizacionais e, portanto, a atividade de consultoria e assessoria sobressai-se, dando sua contribuição como instrumento para uma gestão eficiente.

Tradicionalmente, os auditores atuavam como juristas e analistas públicos. Nessa posição o órgão de controle a que está subordinado o auditor emite julgamentos acerca da conformidade dos atos dos gestores às leis e regulamentos, na tentativa de se impor sanções contra condutas reprovadas pelo Direito Administrativo. Em segundo plano, com as ações e análises de um auditor contábil, perseguia-se a garantia da fidedignidade das informações sobre a situação financeira e patrimonial das organizações analisadas. Atualmente, com os novos paradigmas

criados pela responsabilização por desempenho de cargos públicos, passaram os auditores a agir também como economistas e cientistas políticos, procurando realizar avaliações que revelem informações sobre os efeitos e resultados das políticas públicas empregadas.

A figura 6 demonstra o desenvolvimento da auditoria de avaliação da gestão, em termos de reformulação do papel do auditor. Nesta nova modalidade de auditoria governamental, o que sobressai é o papel de consultor administrativo do auditor, quando investe o mesmo de tecnicismos que fundamentam a prática de revisão dos procedimentos administrativos, visando a recomendação de medidas para aperfeiçoar o desempenho de organizações públicas e programas de governo. Atualmente, com os novos paradigmas criados pela responsabilização, em razão da observação de desempenhos de gestores públicos abaixo do esperado, passaram os auditores a agir também como economistas e cientistas políticos, procurando realizar avaliações que revelem informações sobre os efeitos e resultados das políticas públicas empregadas (BARGUES VELA, 1999).

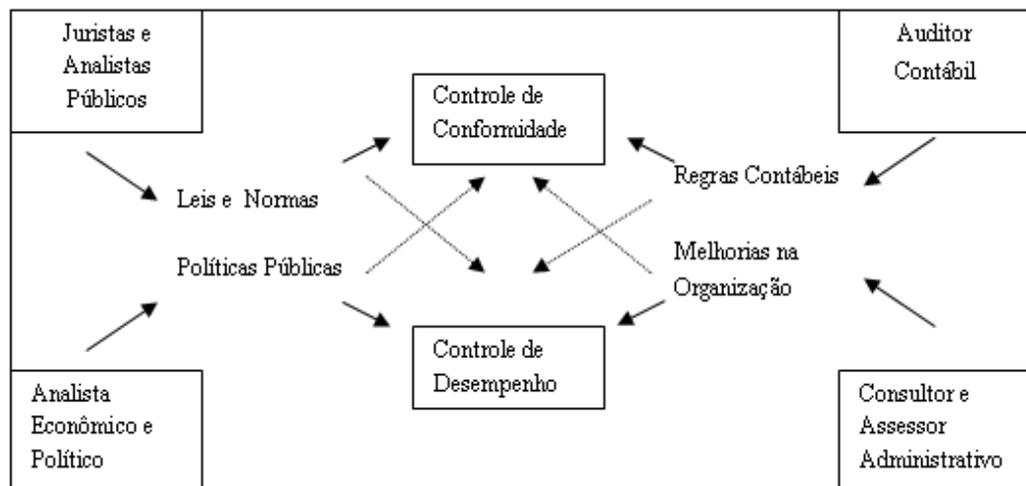


Figura 6 - Os papéis do auditor de gestão

Fonte: Adaptado de Lima (2008).

Na Auditoria de Gestão é comum que o auditado tenha acesso ao relatório e sobre o mesmo emita pontos de concordância e divergência, tendo o auditor a oportunidade de, nessa ocasião, utilizar-se da experiência do gestor na função para aprimoramento do conhecimento a cerca dos processos organizacionais da instituição e de doutrinas e regulamentos que normatizam as

atividades em lide. Além disto, nos limites adequados e de conformidade com as técnicas apropriadas, pode haver consultas ao auditado durante as análises.

Tais consultas aos auditados, consideradas na Auditoria de Gestão de suma importância, servem para delinear os fluxos dos processos, proporcionando maior entendimento acerca dos procedimentos objetivos e riscos envolvidos e ajuda na percepção e desenvolvimento crítico do sistema de controles internos, contribuindo sobremaneira para a tomada de qualquer conclusão sobre a performance das atividades e dos controles que as suportam.

Após esta confirmação, caberá ao auditor avaliar se cada objetivo envolvido na execução dos procedimentos desenvolvidos nos processos apresentam os correspondentes riscos identificados nas operações e resultados. Neste ínterim, o auditor de gestão deverá estar preocupado com as seguintes possibilidades:

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

Segundo Lima (2008), servidor do TCU e professor da Fundação Getúlio Vargas (FGV), a mais evidente mudança de estilo no que diz respeito a atuação dos auditores de gestão é que estes devem assumir uma posição cooperativa com os gestores e, mais ainda, conquistar a cooperação deles. Não é possível realizar com sucesso um trabalho que ambiciona induzir melhorias de processos e de desenho de ações governamentais fechando-se em uma sala e mantendo seus procedimentos e opiniões sob sigilo. Essa mudança envolve ainda a discussão com os auditados sobre questões a serem investigadas e o modo de reportá-las.

#### **2.4.4 Planejamento Estratégico e Auditoria de Gestão**

Segundo Mintzberg e Quinn (2001) a palavra estratégia vem do grego *stratègós* que significa a arte do general. Na área militar pode ser definida hoje como a ciência dos movimentos e planejamento da guerra e do domínio econômico. A partir do setor militar, a estratégia passou a fazer parte dos negócios, sendo o conjunto de objetivos da empresa e a forma de alcançá-los. O objetivo básico da análise estratégica é definir o melhor arranjo de escolhas,

combinando oportunidades e pontos fortes sem deixar de observar os valores organizacionais. Essa análise auxilia na formulação das ações para a efetivação do plano.

Mintzberg e Quinn (2001) ilustram que estratégia é um plano de ação concebido para alcançar algum fim; um propósito em conjunto com um sistema de medidas para sua realização. Anthony e Govindarajan (2001) afirmam que é o processo pelo qual se decidem os programas que a empresa adotará e a quantidade aproximada de recursos que a empresa reservará para cada um desses programas, nos vários anos seguintes e qual maneira de implementar uma estratégia.

Srinidhi (1998) demonstra que o planejamento estratégico compreende a formulação, a implementação e a avaliação de decisões interfuncionais que possibilitam à organização e a seus constituintes identificar e atingir seus objetivos. Mais voltado para o campo governamental, Wright et al. (2000) descrevem estratégia como os planos da alta administração para atingir resultados consistentes com as missões e objetivos da organização.

Mintzberg e Quinn (2001) comparam estratégia a uma direção, um guia de ação para o futuro, o delineamento de um padrão de modo a se obter consistência em comportamento ao longo de um período de tempo.

Segundo Montgomery e Porter (1998), atualmente a estratégia é um assunto academicamente amadurecido e desenvolvido na maioria das organizações empresariais. Na década de 1980, tornou-se disciplina mais palatável, com o surgimento de ferramentas e técnicas mais avançadas e fáceis de serem aplicadas. Do conceito de estratégia é que advêm alguns dos pilares que compõem a Auditoria de Avaliação da Gestão. A inserção da estratégia na administração tem por objetivo direcionar os rumos da instituição e dar a ela sustentabilidade, em uma análise macro de seu ambiente organizacional e de sua missão.

Por meio do planejamento estratégico pode-se determinar a melhor maneira de associar os recursos disponíveis com a necessidade da sociedade, pondo em prática mudanças contínuas que levem as empresas a produzir mais e a melhorar a qualidade de seus serviços. É possível também examinar riscos, fraquezas em potencial e insucessos que podem contribuir para que a instituição não atinja suas metas e objetivos. A referida prática está estritamente ligada ao levantamento de questões que indiquem e mensurem os processos organizacionais, tornando

mais fácil o trabalho de incidir melhorias sobre os rumos da organização a fim de que ela possa melhorar efetivamente sua missão institucional.

Para Mintzberg e Quinn(2001) existem estágios conceituais, baseados em técnicas administrativas e contábeis a serem seguidos, quando da confecção de um planejamento estratégico, que darão uma noção precisa do caminho a ser perseguido pela instituição:

- a) Estágio de fixação de objetivos - Procedimentos que explicam e quantificam as metas da organização, colocados normalmente em ordem numérica, na forma de objetivos, sejam eles expansionistas, produtivos, funcionais ou corporativos.
- b) Estágio da auditoria - Uma vez estabelecidos os objetivos, esta etapa serve para a própria organização avaliar as condições externas e internas da organização e no sentido mais formal de planejamento algumas instituições tendem a denominar tal análise como auditorias.

Na análise externa um elemento importante é o conjunto de previsões feitas a respeito das condições futuras da instituição, sendo conveniente aos planejadores serem suficientemente técnicos e conhecedores da missão institucional para prever e preparar o caminho a seguir.

A análise interna guarda conformidade com a abordagem de planejamento dos caminhos da gestão, focando-se no estudo da decomposição das forças e fraquezas da instituição. Neste ponto, pelo fato da avaliação de competências distintas serem necessariamente subjetivas, o uso de técnicas formalizadas deu lugar ao uso de *check list* mais simples.

- a) Estágio de avaliação estratégica - Parte-se do fato de que o processo de avaliação se presta a elaboração e qualificação das tecnologias e investimentos a serem usados na gestão. Assim, avaliam-se os riscos, a competitividade, os valores a serem agregados para os *stakeholders* (acionistas ou sociedade).
- b) Estágio de operacionalização da estratégia - A operacionalização da estratégia dá origem a todo um conjunto de hierarquias, em diferentes níveis e com diferentes perspectivas de tempo. Toda estratégia precisa ser dividida em subestratégias para o sucesso de sua implementação. Assim, no topo estão os planos a longo prazo, seguidos pelos planos a médio prazos, os quais por sua vez dão origem a planos operacionais a curto prazo. Paralelamente, observa-se a existência de uma hierarquia de objetivos,

uma de orçamentos e uma de subestratégias (corporativas, de negócios e funcionais), além de uma hierarquia de programas de ação.

Quando se foca os trabalhos de Auditoria de Avaliação de Gestão, baseia-se em um planejamento estratégico, realizado com a consciência das necessidades, decisão para utilização, envolvimento, estrutura para o processo, informações relevantes e organização, procurando readaptar esse plano sempre que for necessário.

O planejamento estratégico na esfera governamental é uma ferramenta que tem por missão apoiar gestores sobre as decisões e métodos a serem aplicados quando da busca pelos objetivos, com vistas a potencializar as oportunidades oferecidas pelo ambiente e minimizar os impactos das ameaças. A aplicação das táticas do planejamento nas instituições deve ser flexível, observando-se as condições ambientais que constantemente se alteram.

No mesmo sentido, Wilson e Jarzabkowski (2004) afirmam que para agir estrategicamente, deve-se atuar tanto na instância sociológica como na gerencial. Conforme os autores, algumas ações devem ser desenvolvidas: preparo do pessoal para atuar de forma estratégica; a criação de estruturas organizacionais dedicadas a desenvolver estratégias; a estruturação de canais de comunicação preparados para obter e gerar informação estratégica; e o desenvolvimento de temas que gerem interesse ou que incorporem interesses existentes.

Entretanto, quando se transporta a teoria do planejamento estratégico para o setor público, é preciso considerar que este possui uma série de características próprias que limitam a sua aplicação. Não se pode pensar, por exemplo, em mudança de negócio ou em não atender determinados clientes. Além disso, o conceito de cliente também é questionável, sendo considerado como o cidadão. Outro aspecto a considerar é a resistência que a burocracia institucional apresenta ao ser implantado um pensamento estratégico, pois fatores culturais, estruturais ou de processo podem não ser passíveis de mudança em função de limitações legais ou fatores políticos. Também deve ser considerado que, parte dominante da teoria, com sua visão econômica, apresenta o lucro como objetivo primário das organizações, o que, de certa forma, dificulta a transposição de suas idéias para o setor público. Mesmo assim, a melhoria da eficiência do setor público, através do planejamento estratégico é uma realidade que não pode ser ignorada e possui variados casos de sucesso (MINTZBERG & QUINN , 2001).

#### **2.4.5 Orçamentação de Capital e Formação de Estratégia**

A orçamentação de capital é um procedimento comum à todo tipo de instituição, principalmente as de grande capital e ocorre quando setores diversos propõem projetos voltados para a continuidade da instituição, a fim de serem aprovados pelos setores de hierarquia superior.

Tais projetos são avaliados em termos de custos e benefícios e dentro da estratégia que se pretende alcançar, dependendo da importância e do ímpeto na aprovação e interesse relacionados ao mesmo, a orçamentação de capital é, às vezes, chamada de planejamento estratégico de baixo para cima. Torna-se ainda mais importante no contexto das instituições públicas, tendo em vista que relaciona-se ao interesse da sociedade para com o projeto e dentro do contexto de governança, tende a ganhar projeção e transparência em sua utilização.

No entanto, a distribuição orçamentária apresenta evidências reais de desvio e irregularidade de aplicação em determinados casos, que levam a alguns autores conceberem o conceito de fatos socialmente aceitos, pois são ligados a projetos voltados a públicos que não requerem priorização estratégica na aplicação de recursos.

Assim, a orçamentação parece ser um meio formal para não se planejar estratégia, mas estruturar a consideração de projetos e informar a alta direção a seu respeito. Um exemplo é o fato de que a maior parte da orçamentação de capital parece ocorrer no contexto das estratégias existentes, isto é, na ausência de qualquer novo pensamento estratégico. Em outras palavras, ela reforça as estratégias que já estão sendo seguidas. Alguns projetos orçamentários podem romper os padrões estabelecidos e com isso criar precedentes que mudam a estratégia. Constata-se não só que a orçamentação de capital não é formação de estratégias, mas também que ela decididamente impede sua formação (MINTZBERG e QUINN, 2001).

#### **2.4.6 Avaliação de Risco Estratégico**

A gestão do risco em nível estratégico será conduzida a partir do topo e incorporada nas rotinas normais de trabalho e atividades da organização por meio da divulgação dos elementos do Planejamento Estratégico para todo o pessoal.

Um dos requisitos mais importantes de um bom planejamento estratégico é a análise da matriz SWOT. A maior parte dos modelos existentes para formalizar um planejamento estratégico

se reduz a uma idéia básica: a de tomar um modelo de matriz de Análise SWOT, muitas vezes usados em atividades de auditoria de natureza operacional, e dividi-la em etapas claramente delineadas, de modo a obter as atividades a serem verificadas, as técnicas a serem usadas, a fixação dos objetivos da instituição e os possíveis riscos.

A análise SWOT é uma ferramenta utilizada para examinar uma organização e realizar o levantamento dos principais fatores que afetam seu funcionamento. Este é o estágio mais importante na realização plena de um planejamento estratégico, o que ajuda a direção do órgão a focar nos pontos principais da instituição. A sigla SWOT representa a primeira letra das palavras, em inglês: *Strengths, Weaknesses, Opportunities e Threats* (Pontos fortes, Pontos fracos, Oportunidades e Ameaças). Os pontos fracos e fortes são fatores afetos ao ambiente interno da organização. As oportunidades e ameaças são fatores afetos ao ambiente externo da organização. (CHIAVENATO, 2008).

Por intermédio do levantamento das fraquezas da organização (provenientes do ambiente interno) e das ameaças (provenientes do ambiente externo), devidamente identificadas no Plano Estratégico das Unidades Jurisdicionadas (UJ), é possível a percepção dos riscos que se contrapõem aos objetivos da entidade. Esta é, em tese, uma das formas de se realizar a avaliação e o gerenciamento dos riscos de se atingir ou não os objetivos estratégicos das entidades. Se os riscos são fatores considerados impactantes ao cumprimento da missão institucional da UJ, por conseguinte o alcance de seus objetivos estratégicos e de sua visão de futuro estará ameaçado caso não se acompanhe e se mitiguem tais riscos.

Com a avaliação do Planejamento Estratégico pelos auditores de gestão, verificam-se o levantamento dos riscos de se atingir os objetivos estratégicos da instituição, que podem ou não se desdobrar no gerenciamento de riscos operacionais no nível dos gestores, já que as atividades que os mesmos fazem contribuem de maneira global para com a missão da instituição.

A figura 7 demonstra os níveis de risco a que se expõe uma instituição. Os riscos operacionais contribuem, nos diversos níveis, áreas e processos organizacionais da unidade, como um meio para atingir o fim a que se destinam os objetivos estratégicos planejados. Desta forma, necessita-se que os riscos operacionais sejam monitorados e acompanhados pelos gestores, o que pode ser feito por meio de um simples mapeamento de processos.



Figura 7 - Níveis de Risco Organizacionais  
 Fonte: Adaptado de Chiavenato (2000).

Neste diapasão, a auditoria como avaliadora, fiscaliza se as funções principais do controle interno estão relacionadas ao cumprimento dos objetivos da entidade, pois sua existência é a ferramenta que possibilita a garantia necessária à continuidade dos processos organizacionais, de maneira serena e produtiva, proporcionando o alcance de tais objetivos. Conforme já citado, uma vez estabelecidos e clarificados os objetivos organizacionais, deve-se identificar os riscos que ameacem o seu cumprimento e adotar indicadores que acompanhem as ações necessárias a suplantar, mitigar ou mesmo eliminar os riscos identificados.

## 2.5 USO DE INDICADORES NA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

### 2.5.1 Indicadores de Desempenho

As medidas de desempenho são sinais vitais da organização que qualificam e quantificam o modo como as atividades de um processo atingem suas metas. Para Falconi (1999) um sistema de medição de desempenho é um conjunto de medidas referentes à organização como um todo, aos seus processos, resultados e estratégias, de forma a refletir certas características do desempenho para cada nível gerencial interessado.

Moore (1995) descreve que o desempenho consistente de algumas organizações está relacionado à forma como as estratégias e as metas são definidas pela organização e como elas orientam os esforços para garantir o sucesso organizacional. Tais estratégias permitem

gerar metas através de reuniões com a gerência, que reflitam ou traduzam, de forma equilibrada, os anseios da organização (sua visão e sua missão).

Os indicadores têm sido utilizados para mensurar o desempenho de inúmeras atividades produtivas. A evolução das metodologias de gestão pela qualidade foi acompanhada de uma crescente necessidade de coletar, tabular e analisar dados a fim de identificar desvios e racionalizar processos.

Segundo DRUCKER, (1999), os indicadores podem ser definidos como:

Unidades de medição que permitem acompanhar e avaliar de forma periódica as variáveis consideradas importantes em uma organização. Esta variação é feita através da comparação com os valores ou padrões correspondentes preestabelecidos como referência, sejam internos ou externos à organização.

Para o TCU (2008) um indicador de desempenho é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas.

Segundo o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG (2010), um indicador é uma medida, de ordem quantitativa ou qualitativa, dotada de significado particular e utilizada para organizar e captar as informações relevantes dos elementos que compõe o objeto da observação, sendo um recurso metodológico que informa empiricamente sobre a evolução do aspecto observado.

Para Muscat et al (1993), os indicadores de desempenho são informações que registram e retratam o comportamento de uma atividade, de uma função ou de toda uma organização. Normalmente são representados por valores e grandezas mensuráveis, absolutas ou relacionadas, que variam no tempo e/ou espaço. Juran (1992) concebia os indicadores como forma de gerenciar e controlar as organizações, pois segundo ele, quem não mede, não controla e quem não controla, não consegue gerenciar. Já Kaplan e Norton, (1997), ampliaram a importância dos indicadores afirmando que os indicadores servem também para comunicar a estratégia e alinhar os pensamentos e ações dos profissionais das organizações. A avaliação do desempenho pode ser definida como uma técnica de transformação, uma vez que comunica e transforma a informação em juízo valorativo fundamentado.

A expressão indicador de desempenho é também normalmente utilizada no sentido de medição de desempenho. Entretanto, é possível estabelecer-se uma distinção entre ambas. Medições de desempenho são efetuadas quando os aspectos do desempenho podem ser mensurados diretamente e quantificados com facilidade. Segundo o TCU(2008), o que se deseja ressaltar com essa diferenciação é que os indicadores de desempenho podem fornecer uma boa visão acerca do resultado que se deseja medir, mas são apenas aproximações do que realmente está ocorrendo, necessitando, sempre, de interpretação no contexto em que estão inseridos.

Rocha et al (2008) destaca que o uso de indicadores, como técnicas para avaliação da gestão, não garante a resolução de todos os problemas relacionados à má prestação de contas, à accountability ou à responsabilidade dos responsáveis pelo erário público. Apenas ajuda a desenvolver um sistema integrado de informação baseado nestes indicadores que, junto à outros instrumentos, possibilitam dar uma resposta às demandas da sociedade. O mesmo autor (*op. cit*, 2008) destacou algumas vantagens da avaliação da gestão pública utilizando-se de indicadores, dentre outras:

- a) conhecer os objetivos e metas que a organização persegue e obter informações em detalhe das atividades e dos custos envolvidos para atingir os objetivos;
- b) conhecer os resultados e compará-los com padrões pré-estabelecidos; e
- c) melhorar o processo de prestação de contas e controlar mais efetivamente os recursos.

Para Falconi (1999) a utilidade do indicador está em informar sobre a necessidade de melhoria na gestão da organização ou do processo, tendo que ir em busca do fato que originou o processo e necessariamente tendo que se voltar para os objetivos institucionais da organização.

A intenção de revelar o desempenho por meio da criação de um sistema de informações úteis para o processo de tomada de decisões revela a intenção da gestão em se adaptar à nova situação de mudanças e evolução do cenário da administração pública. Assim, uma direção básica a ser tomada pela Auditoria de Gestão é a introdução de técnicas para levantamento de indicadores de natureza não-financeira que facilitem a medição do desempenho dos gestores públicos e a prestação de contas à sociedade. Há de haver por parte dos auditores o conhecimento e a familiaridade com os indicadores e com aquilo que eles pretendam medir,

além de ter noção de como correlacioná-los. Eles constituem uma ferramenta e um meio de avaliação e não podem ser considerados como um objetivo a ser alcançado.

Em relação à utilização efetiva de indicadores, é de responsabilidade da Administração das Organizações públicas o estabelecimento de indicadores com os quais será medida e avaliada sua gestão. Cabe ao órgão de fiscalização e controle avaliar se foram estabelecidos os indicadores, se estes indicadores são os mais apropriados para medir e avaliar a gestão e se estão sendo providenciados corretivos necessários ou até mesmo novos indicadores para substituir os que estão problemáticos. Para a ENAP (2010) as principais qualidades de um indicador são:

- a) Relevância: os valores fornecidos devem ser imprescindíveis para controlar, avaliar, tomar decisões, prestar contas e estabelecer corretivos;
- b) Pertinência: adequação do indicador ao que se quer medir e a validade no tempo/espaço;
- c) Objetividade: o cálculo deve considerar as magnitudes do valor. Não há possibilidades de interpretações erradas;
- d) Sensibilidade: a unidade de medição do indicador deve ser eficaz, para permitir identificar pequenas variações, se estas são de importância;
- e) Precisão: a margem de erro deve ser calculada e aceitável, ou seja, que não distorça sua interpretação; e
- f) Custo-benefício: o custo para obter o resultado da aplicação do indicador deve ser menor que o benefício da informação que fornece e, ao mesmo tempo, deve ser fácil de calcular e de interpretar.

### **2.5.2 Tipos e Classificação de Indicadores de Desempenho**

Segundo o TCU(2008), o desempenho na obtenção de um determinado resultado pode ser medido segundo as seguintes dimensões de análise: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, conforme demonstrado no quadro 1. Para cada dimensão de análise podem existir um ou mais indicadores. E dentro desta ótica o foco pode ser maior ou menor, dependendo dos recursos alocados.

<p><b>Economicidade</b> Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma instituição de gerir adequadamente os recursos financeiros colocados a sua disposição.</p>	<p><b>Eficiência</b> Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para tal em um determinado período de tempo. Se a quantidade do produto está predeterminada, procura-se minimizar o custo total; se o gasto total está previamente fixado, procura-se otimizar a combinação de insumos para maximizar o produto; em ambos os casos a qualidade deve ser mantida.</p>
<p><b>Eficácia</b> Grau de alcance das metas programadas, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados.</p>	<p><b>Efetividade</b> Relação entre os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional, entre o impacto previsto e o impacto real de uma atividade.</p>

Quadro 1- As Dimensões de Análise de um Indicador

Fonte: TCU (2008)

Segundo Falconi (1999) a forma mais comum identifica três critérios classificativos para os indicadores: de acordo com a Natureza, com o Objeto e com o Âmbito. De acordo com a natureza, os indicadores são agrupados segundo o critério ou atributo que se procura avaliar ou medir, ou seja, eficiência, eficácia, economia, efetividade, equidade, excelência, cenário, perpetuidade e legalidade.

Segundo Rummler & Brache (1992) as ferramentas para a melhoria do desempenho e da qualidade através da abordagem dos indicadores das organizações são definidas em três níveis: o nível estratégico da Organização incluindo suas estruturas e práticas gerenciais; o nível dos processos de produção e administrativos e o nível do trabalho-executor, que diz respeito a cada indivíduo. As metodologias de trabalho desenvolvidas nesses níveis são apresentadas nas variáveis do desempenho, expressas através de indicadores.

Na visão de Januzzi (2002) os indicadores podem ser:

- a) Indicadores Estratégicos: orientados à visão e aos objetivos estratégicos da organização;
- b) Indicadores de Processo: orientados ao acompanhamento e à avaliação do desempenho do processo: podem ser de produtividade, de qualidade e de capacidade. Os de qualidade medem o grau de satisfação do cliente com os produtos ou serviços oferecidos, bem como o grau de atendimento aos requisitos definidos;
- c) Indicadores de Projeto: voltados a monitorar e avaliar a execução de projetos.

Para o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG (2010), dentro de uma perspectiva histórica e ampla, os indicadores podem ser ainda econômicos, quando utilizados na gestão fiscal, monetária, investimentos, contratações e desenvolvimento; sociais, que apontam o nível de bem-estar geral da sociedade e ambientais quando demonstram o progresso alcançado na direção do desenvolvimento sustentável.

No processo de avaliação sempre existem comparações: com relação ao tempo ou com relação a parâmetros, normas, padrões, modelos ideais, reais ou desejados. O desenvolvimento de indicadores mostra-se, então, como uma resposta a esta necessidade, uma vez que, são instrumentos projetados e usados para avaliar uma situação ou para avaliar a consecução de objetivos e metas. São variáveis que permitem quantificar resultados e ações. De acordo com o âmbito de atuação, os indicadores podem ser classificados como internos, se consideram variáveis de funcionamento interno ou da entidade e externos quando consideram o efeito ou impacto, fora da entidade, das atividades e serviços prestados.

Segundo o TCU(2008) as informações sobre desempenho são essencialmente comparativas. Um conjunto de dados isolado mostrando os resultados atingidos por uma instituição não diz nada a respeito do desempenho da mesma, a menos que seja confrontado com metas ou padrões preestabelecidos, ou realizada uma comparação com os resultados atingidos em períodos anteriores, obtendo-se assim uma série histórica para análise.

Para o MPOG (2010) Os indicadores são representações imperfeitas e suscetíveis, que apontam de modo simplificado situações de uma dada realidade, portanto são suscetíveis aos vieses de quem produziu, coletou e/ou interpretou. Diante desta análise percebe-se que um gestor de uma política pública ou processo deve periodicamente realizar uma avaliação crítica

acerca da adequabilidade dos indicadores selecionados, considerando ainda que a todo tempo surgem modelos e formas de mensuração mais aperfeiçoados, baseados em novas teorias.

Deve-se, portanto, confiar nas escolhas realizadas enquanto não surgirem alternativas melhores, mais válidas e aprimoradas, desenvolvidas a partir de pesquisas e trabalhos metodologicamente confiáveis. Para Jannuzzi (2002) deve-se atentar que o indicador apenas aponta, assinala e indica e por isso é comum casos em que o foco das ações seja deslocado na realidade com que se deseja trabalhar para o indicador escolhido representá-la. Assim deve-se estar atento para que não se escolha primeiro o indicador para depois associá-lo a um problema, processo ou demanda.

### **2.5.3 Avaliação e Monitoramento do Desempenho com *Balanced Scorecard***

A preocupação com a disseminação da visão estratégica de uma organização por entre seus funcionários é uma preocupação antiga. Mintzberg (1979) definia uma Organização, dentre outros aspectos, como um organismo vivo, mediante o qual uma chefia, responsável pela estratégia de condução dos negócios determinava ações a serem realizadas por um núcleo operacional e gerenciado por pessoas que teriam a preocupação de monitorar tais ações.

A figura 8 mostra o que este autor (*op. cit.*, 1979) queria dizer, na tentativa de enquadrar os objetivos definidos como macro objetivos estratégicos dentro de uma sequência hierárquica. Juntamente com a preocupação com a estratégia, emergiu a preocupação com padrões superiores de desempenho, uma vez que, ao se permitir planejar, querem os gestores optar pela tentativa de buscar um alto patamar de excelência organizacional.

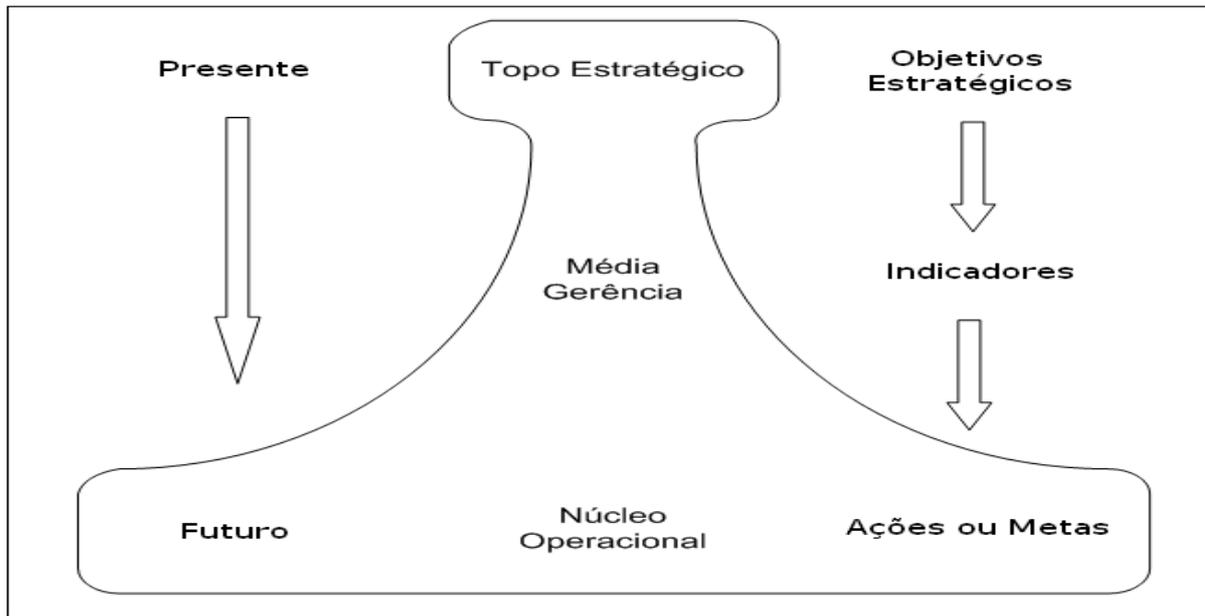


Figura 8 - Disseminação da Visão Estratégica

Fonte: Adaptado de Mintzberg (1979)

Kaplan (1997) ao tratar do monitoramento de objetivos estratégicos, afirma que a contabilidade do futuro será uma contabilidade voltada para indicadores de desempenho, os quais nesse ínterim são denominados também de indicadores chave ( KPI's - *Key Performance Indicators* ). Tal utilização promove o entendimento do presente, de modo a viabilizar a construção de programas ambiciosos de melhoria contínua e a determinação de metas ambiciosas de médio e longo prazos, elementos essenciais às organizações que visam atingir patamares superiores excelência organizacional.

Os padrões superiores a serem perseguidos devem cobrir as principais áreas de atividades e processos das organizações. Para se determinar os padrões objetivados (objetivos estratégicos) deve-se avaliar muito bem os indicadores no que diz respeito ao desempenho interno da organização e para isso se faz necessário disponibilidade e ampla análise de dados estatísticos em um nível muito detalhado de processos internos.

Fernandes (2003) relembra que processos internos dizem respeito às atividades principais das organizações. Assim, para determinação das metas ou objetivos estratégicos também deve-se ter conhecimento a respeito de como se posicionam os indicadores de organizações concorrentes, e outras organizações tidas como modelo de padrão de desempenho superior no mercado global, o chamado benchmark. Existem várias categorias de indicadores de

desempenho, no entanto Kaplan e Norton (1997) desenvolveram uma metodologia consagrada e atualmente utilizada na maioria das grandes corporações, trata-se da ferramenta de Planejamento Estratégico chamado *Balanced Scored Card* (BSC).

De acordo com Niven (2003), na área governamental o BSC pode ser visto sob três perspectivas distintas: como um sistema de medição, um sistema de gerenciamento estratégico ou como uma ferramenta de comunicação.

O *Balanced Scorecard* surgiu da necessidade de empresas, tanto do setor privado como do setor público, de executar suas estratégias de forma clara e objetiva. Antes do surgimento desta metodologia (e até mesmo nos dias de hoje), a maior parte das organizações trabalhava somente com indicadores financeiros que, apesar de muito importantes, não eram muito eficazes para a construção de cenários futuros (Kaplan & Norton, 2004, 2003 apud Donângelo, 2003).

Esta vasta utilização de indicadores de caráter puramente financeiro se dá pelo fato de o processo de gestão mais comumente utilizado estar diretamente ligado a um modelo contábil ultrapassado, uma vez que foi desenvolvido para um ambiente de transações isoladas entre entidades independentes. O ideal seria se este modelo se ampliasse, de modo a incorporar a avaliação de ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa (Kaplan & Norton, 1997).

Uma das grandes dificuldades encontradas pelas organizações é a de transmitir a visão e estratégia da empresa aos empregados (Kaplan & Norton, 1997). As barreiras são inúmeras: funcionários que não compreendem a estratégia e seu papel para alcançá-la, iniciativas raramente ligadas à estratégia, pouco tempo gasto pelas equipes empresariais discutindo a estratégia e orçamentos geralmente não associados a ela (Niven, 2004, apud Donângelo, 2003).

Percebeu-se, portanto, diante disto, a necessidade de um sistema que permitisse uma maior percepção das operações da organização, podendo, além de equilibrar a acurácia histórica de dados financeiros com os direcionadores da performance futura, auxiliar na implementação da estratégia (Niven, 2003). O *Balanced Scorecard* se coloca assim como uma ferramenta que responde a todos estes desafios.

A Metodologia BSC é baseada em quatro grandes perspectivas estratégicas que funcionam como grandes objetivos e promovem a gestão estratégica com indicadores de causa e efeito, conforme figura abaixo:

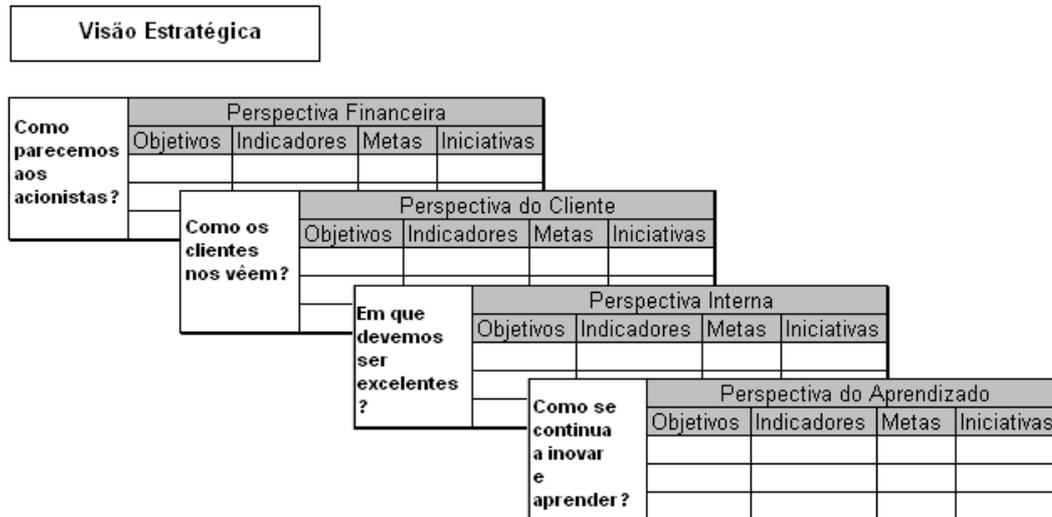


Figura 9 - As 4 perspectivas do BSC

Fonte: Adaptado de Kaplan & Norton (1997)

Tais objetivos têm de ser desdobrados em ações específicas que, ao serem implementadas, são mensuradas por indicadores que permitam mensurar se a organização ou processo atingiu a meta desejada. A Meta deve criar uma associação entre as ações e a missão que se quer atingir. Esta sistemática de medição têm, portanto, a finalidade de tornar claras as relações entre os objetivos em vários níveis, para que as ações implementadas sejam gerenciadas e validadas. Segundo Kaplan e Norton (1997) tal cadeia de causa e efeito do BSC é denominada de Mapa Estratégico e deve ser estruturada visando promover um novo modelo de gestão baseado nos padrões por eles estabelecidos. O processo de estratégia envolvendo planejamento e acompanhamento está demonstrado na figura 10, onde o feedback representa uma realimentação do processo e onde ao final é determinada a fase de monitoramento, mediante a qual se faz a avaliação dos indicadores.

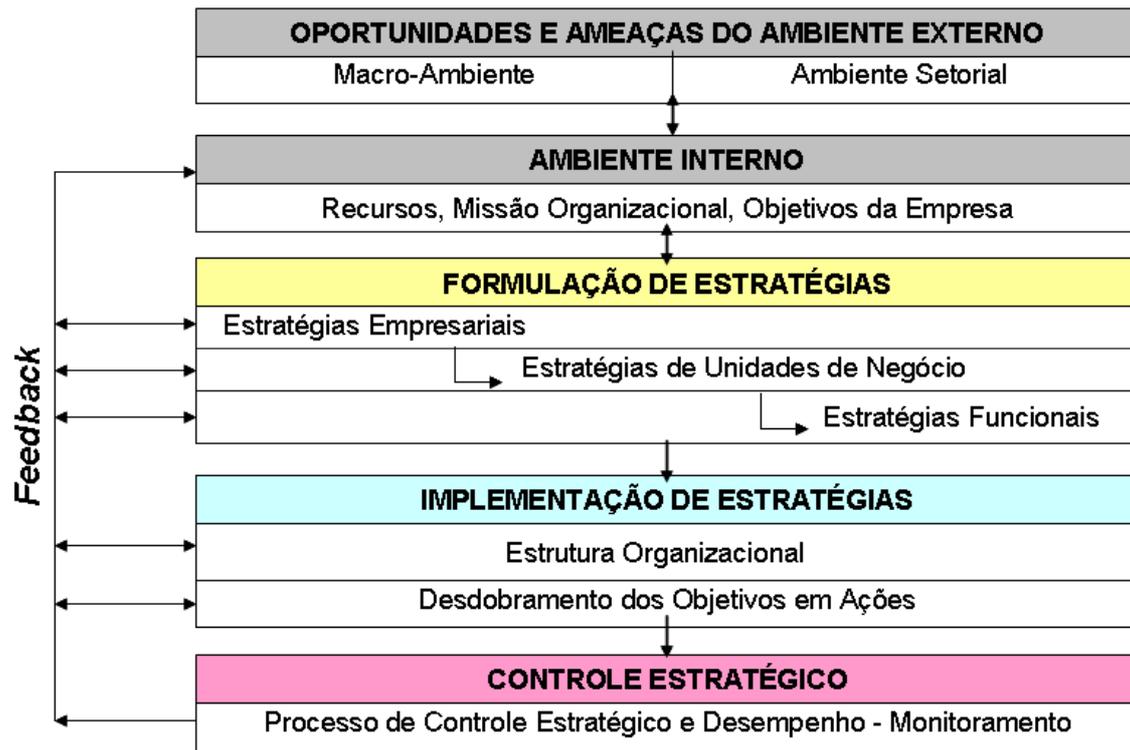


Figura 10 - Processo de Estratégia: Planejamento e Acompanhamento

Fonte: Adaptado de Writgh et al (2000)

#### 2.5.4 O *Balanced Scorecard* no Setor Público

Para Niven (2004) as perspectivas do BSC estão todas interligadas, nenhuma pode ser vista de forma independente e a ordem é relevante, mostram o desempenho e os resultados em toda a organização e se utilizam do planejamento estratégico para vislumbrar, no futuro, objetivos estratégicos, os indicadores estratégicos a usar, as ações e metas, os projetos estratégicos e os seus responsáveis.

Em um contexto empresarial, onde a competição e o marketing são dominantes e os recursos escassos, torna-se imperativo mostrar objetivos consistentes com a estratégia delineada e um número suficiente de atrativos para apoiar os gerentes no monitoramento das ações propostas pelo topo da empresa.

Costa et al (2003) ensina que na área governamental a gestão comumente se preocupa com questões de conformidade, em que os riscos ao não cumprimento das normas e leis são maiores que a busca pelo melhor meio de gestão do erário.

Januzzi (2002) sintetiza a gestão pública ao estabelecer que a fixação de objetivos governamentais em seus programas sociais são vagos e abrangentes (exemplo: cuidados de saúde, apoio ao pessoal com baixa renda, melhoria da segurança, ...), poucas vezes tais programas tem metas quantitativas associadas para avaliação e não é raro assistir à apresentação de projetos milagrosos que vão resolver todos os problemas sociais

Tais perspectivas passaram a mudar, com o fomento à transparência e um maior controle social. Na visão da OECD (2002) dado que os resultados que advém do setor público caracterizam-se, dentre outros, pela qualidade dos bens e serviços entregues à sociedade por intermédio de ações, pela regulação do mercado e pelo seu próprio desempenho, capazes de assegurar a convergência dos meios na direção dos objetivos a alcanças, a má escolha ou mudança dos parâmetros de medição pode aumentar ou diminuir significativamente o PIB do país.

Além disso, princípios importantes como avaliação do desempenho, transparência e accountability, viabilizados pelas medidas de performance, são essenciais para a consolidação de um Estado moderno, pois proporcionam elementos que respaldam as decisões e podem impulsionar uma profunda reforma nos governos na direção de uma maior efetividade de suas ações.

Para Pedro (2004) o setor público, tradicionalmente guiado pela imensidão de normas legais, está hoje pressionado pela escassez cada vez maior de recursos financeiros e perante a necessidade de adotar novos instrumentos de gestão e, neste caminho, o BSC é um modelo interessante capaz de trazer inovação aos serviços públicos. Como o BSC nasceu no meio empresarial e tem sido desenvolvido em torno dessa realidade, não o podemos aplicar sem adaptações à realidade do setor público.

Segundo Ghelman (2006) o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta de gestão estratégica que vem sendo utilizada em Sistemas de Gestão das empresas privadas, entretanto sua aplicação em cenário diferente - o da administração pública - é um desafio a vencer, pois esta ferramenta além de contribuir de maneira significativa para criação de uma cultura de medição e avaliação do desempenho no serviço público permite à organização aumentar a sua capacidade de reação face às demandas externas. Para que isto ocorra, é necessário elaborar uma proposta de implementação do *Balanced Scorecard* que preserve as especificidades da

área pública e considere os preceitos de uma gestão pública moderna focada em resultados. Neste diapasão, a avaliação da performance governamental sob as perspectivas do BSC podem suprir a necessidade que o estado tem para mensurar suas estratégias, pois esta ferramenta de avaliação mostra o desempenho e os resultados em toda a organização. As perspectivas do negócio no futuro determinam os objetivos estratégicos, os indicadores estratégicos a usar, as ações, os projetos estratégicos e os seus responsáveis.

Pedro (2004) ilustra ainda que a metodologia não funciona como um ajustamento imediato à toda a organização, e sugere sua aplicação em setores selecionados que tenham alguns fatores favoráveis para que este investimento organizacional tenha maior probabilidade de êxito. Vislumbra também a necessidade de:

- a) Existência de Plano Estratégico ou missão para a organização onde vai ser implantado;
- b) Apoio continuado dos grupos de interesse, empregados, clientes, gestores em prol de seu estabelecimento
- c) Vontade de avaliar a performance em determinada área;
- d) Disponibilidade de dados no departamento;
- e) Recursos financeiros e humanos suficientes; e
- f) Motivação.

Uma análise de conteúdo do que se inclui em cada perspectiva mostra grandes diferenças entre um BSC aplicado a uma empresa ou serviço público. As perspectivas têm significados diferentes no sector privado e público como se mostra no quadro abaixo:

<b>Setor Privado</b>	<b>Setor Público</b>
<b>Perspectiva Missão e Estratégia</b>	
A Estratégia fica no topo do BSC e Interfere com as opções relativas a Finanças, Clientes, Processos Internos e Aprendizagem	A Estratégia é o centro e é em torno dela que se dá a aplicação do BSC, interferindo do mesmo modo que no setor privado
<b>Perspectiva Financeira</b>	
Trata da satisfação dos acionistas e dos clientes com criação de valor sustentável. O uso isolado de indicadores financeiros faz centrar as atenções da gestão em resultados de curto prazo e podem prejudicar a criação de valor a longo prazo	Trata da satisfação dos programas sociais. O uso de indicadores financeiros em órgãos públicos pode ser visto como catalisadores das necessidades dos cidadãos ou como restrições com as quais a organização deve operar
<b>Perspectiva Clientes</b>	
Avalia a atuação da empresa frente à principal fonte de receita: investimentos de outrem. Para obter resultado é preciso, assim, fornecer valor aos clientes	Emerge da missão a partir da qual a organização existe, sempre em atendimento aos anseios sociais. Nela, deve-se determinar a quem serve o órgão, seus serviços e qual a melhor forma de realizá-los a fim de cumprir sua missão

<b>Perspectiva Processos Internos</b>	
Para criar valor, são necessários processos internos otimizados que permitam obter baixos níveis de custos e diferenciais competitivos	Para atender à demanda social com eficiência é preciso identificar os processos e melhorá-los de modo a oferecer serviços com excelência

Quadro 2 - As diferenças entre o BSC no Setor Privado e Setor Público

Fonte: Adaptado de Pedro (2004)

### 2.5.5 Monitoramento do Desempenho - A Elaboração de Indicadores a partir do Plano Estratégico Organizacional

Trazendo esta perspectiva para o campo governamental, os objetivos estratégicos a serem alcançados devem ser retirados do Plano Estratégico, pois diferentemente do setor privado, não se busca o lucro e os clientes não são consumidores de produtos e sim de melhorias sociais dentro da missão institucional a que se destina um órgão governamental. O modelo básico de Gestão Estratégica adotado nos órgãos da MB é demonstrado na figura 11, tendo na fase de controle estratégico o ponto mais importante do processo para a consecução de uma avaliação de desempenho em nível de auditoria de gestão.

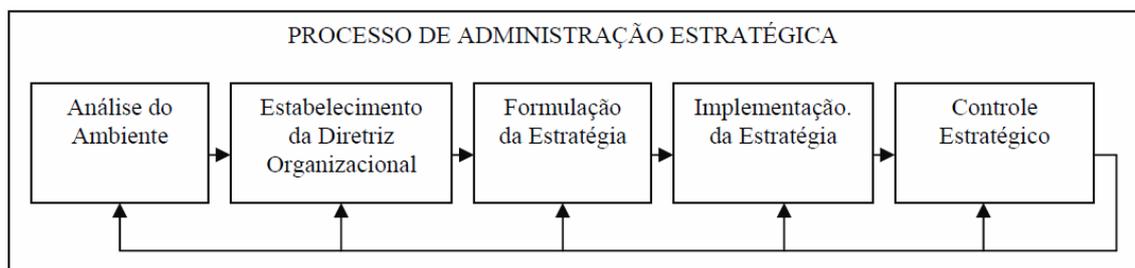


Figura 11 - O Processo de Administração Estratégica

Fonte: Adaptado de Mintzberg e Quinn (2001)

O controle estratégico é realizado com base no modelo padrão de mapa estratégico apresentado por Kaplan e Norton (2004), em que a partir da definição dos principais conteúdos de um plano estratégico, desdobram-se os objetivos em ações e estas passam a ser mensuradas por indicadores que permitem aos gestores e auditores avaliar o alcance de metas e padrões estabelecidos, conforme figura 12.

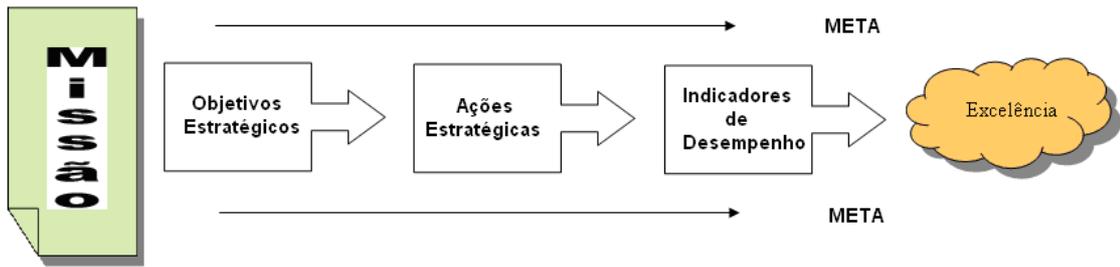


Figura 12 - Desdobramento dos Objetivos – Mapa estratégico  
 Fonte: Elaborado pelo Autor

Niven (2007) demonstra que os objetivos estratégicos são fins desejados e mensuráveis. A determinação de objetivos estratégicos e a sua articulação mediante relações de causa-efeito permite explicar a história da estratégia e compreender o plano delineado pela organização para cumprir sua missão.

Os indicadores estratégicos servem para medir e avaliar o cumprimento dos objetivos estratégicos ao longo do tempo. As ações são os desdobramentos operacionais de cada objetivo e as metas ou padrões são valores objetivos que se pretende obter para os indicadores num determinado tempo. O BSC é um modelo objetivo que exige a utilização sistemática de medidas objetivas de performance que foi desenhado para as empresas, mas que pode ser ajustado com êxito ao setor público (NIVEN, 2007).

Falconi apud Popinigis (2010) indica que os desdobramentos dos objetivos estratégicos para o alto escalão das UJ são várias ações e que para cada uma exista ao menos um indicador. Assim, a solução para tal adaptação baseia-se numa interface similar à do BSC, trazendo o mapa estratégico para a realidade das organizações governamentais, conforme quadro abaixo:

Mapa Estratégico		
OBJETIVOS	INDICADOR	META
OBJETIVOS ESTRATÉGICO A		
Indicador Ação 1		
Indicador Ação 2		
Indicador Ação 3		
OBJETIVOS ESTRATÉGICO B		
Indicador Ação 1		
Indicador Ação 2		
Indicador Ação 3		

Quadro 3 - Modelo de Mapa Estratégico

Fonte: Adaptado de Popinigis (2010)

### **2.5.6 Monitoramento do Desempenho - A Elaboração de Indicadores a Partir do Programa de Qualidade**

Em geral, as OM da MB somente passaram a preocupar-se com questões da qualidade de seus serviços a partir do momento em que se implementou o Programa Netuno. A partir de então, foi possível fomentar conceito de busca à excelência na gestão de modo amplo entre as OM e seus dirigentes. A análise dos indicadores de qualidade seguirão, por este motivo, os princípios que norteiam o referido Programa, a fim de que durante as auditorias de gestão permita-se que haja a avaliação do patamar de implementação do programa netuno.

Desta forma, além de indicadores das ações voltados para a consecução das atividades fim das OM, haverá o acompanhamento da implementação e do desenvolvimento das OM na busca pela excelência na qualidade total disseminada pelo Netuno. Afinal, se um Programa para Qualidade investe em melhorias, fica evidente a necessidade da execução da avaliação, tanto porque enfatiza a própria melhoria contínua quanto porque mostra como atingir tais melhorias: mediante um planejamento da qualidade, no qual o desenvolvimento e a aplicação só podem ser analisados num processo de avaliação.

Fica claro, assim, que a concepção e a utilização prática dos indicadores permitem tratar a avaliação da qualidade de modo amplo, ou seja, no contexto da Gestão da Qualidade e, por consequência, no da gestão da organização como um todo. Além disso, os indicadores determinam um novo escopo para a própria avaliação da qualidade, mostrando que esta pode ser desenvolvida por meio de métodos objetivos, isto é, que possuam bases quantitativas.

O modelo de gestão pública da qualidade adotado dentro do Programa Netuno é composto por oito critérios que, interligados, possibilitam a análise da organização segundo enfoques distintos. A gestão do setor público é avaliada conforme orientações do Estado-Maior da Armada (2011):

1 - Liderança:

2 – Formação e Implementação de Estratégias

- 3 – Imagem e Relacionamento com Clientes
- 4 – Responsabilidade Social, Ética e Contribuições
- 5 – Informações e Gestão do Conhecimento
- 6 - A tripulação, seu trabalho, capacitação e desenvolvimento
- 7 – Processos

Os autores Juran (1992) e Falconi (1999) demonstram que a montagem de indicadores a partir do programa de qualidade serve para medir e avaliar o cumprimento dos requisitos de excelência propostos pelos programas de qualidade que se almeja implantar ao longo do tempo e podem ser adquiridos das melhores práticas de outros órgãos de mesma natureza, inserindo assim, nos rumos da pesquisa, a ferramenta de qualidade do *benchmarking*.

O conhecimento efetivo de todas as informações, têm levado as organizações a um contínuo aprimoramento de seus processos, produtos e serviços, aumentando de forma acentuada o patamar de diferenciação frente às suas concorrentes. No caso do setor público, onde não há concorrência, prestar o melhor serviço à sociedade pode significar importar práticas de gestão que funcionem de maneira qualitativa. Desta forma, o *benchmarking* surgiu como uma necessidade de otimização das organizações em um mercado altamente competitivo. Diante do exposto, segundo Colauto, Beuren e Sant’ana (2004), o *benchmarking* pode ser visto como um instrumento gerencial para comparar vários aspectos dos produtos, processos de gestão e fatores de sucesso de organizações do mesmo segmento ou de natureza semelhante.

Para Araújo (2001) o *benchmarking* é uma ferramenta tradicional do planejamento e da gestão da qualidade total e, como tal deve orientar as corporações a buscar, além de suas próprias superações, fatores chave que influenciem a sua produtividade e resultados. Ao analisar as variadas definições sobre *benchmarking*, é possível apontar que todas enfatizam a ideia de que o mesmo é um procedimento de pesquisa, contínuo e sistemático, pelo qual se realizam comparações entre organizações, objetos ou atividades, criando-se um padrão de referência que pode ser utilizado de diversas formas. No contexto da pesquisa, que deseja produzir um roteiro de indicadores de desempenho para Organizações Militares da Marinha, unidades que já possuam tais padrões farão parte do escopo da pesquisa.

Assim, torna-se possível afirmar que o principal benefício do *benchmarking* para esta pesquisa reside na oportunidade de orientação dos auditores de gestão de forma a assessorar

os auditados, na busca por padrões organizacionais já amplamente praticados e, por conseguinte, na procura permanente de oportunidades de melhoria das suas práticas e processos.

Costa (2003) ensina que o essencial do *benchmarking* é a definição de descritores, indicadores e processos de boas práticas e que por princípio, o *benchmarking* é um processo comparativo em relação às melhores instituições, descrevendo para a instituição em causa as suas performances em relação aos competidores e aos seus padrões de qualidade e adaptando os melhores padrões da concorrência a si própria.

Entretanto, conforme afirma Gariba Júnior (2005), é preciso que as organizações, ao buscarem o *benchmarking* como ferramenta de melhoria, tenham uma postura de organização que deseja aprender com os outros, a fim de justificar o esforço investido no processo, tendo em vista que tal busca configura-se em um trabalho intensivo que consome tempo e requer disciplina. Para Gariba Júnior (2005), *benchmarking* é uma escola na qual se aprende a aprender.

Na mesma linha de pensamento, Leibfried e McNair (1994) esclarecem que o princípio do *benchmarking* é fornecer visões e idéias criativas para a combinação dos recursos existentes, e mostrar um caminho para o aperfeiçoamento já trilhado com sucesso pelos outros. Para finalizar, cabe destacar o entendimento de Gariba Júnior (2005, p. 131) ao afirmar que:

Saber fazer e adaptar benchmarking no processo da organização pode permitir vislumbrar oportunidades e também ameaças competitivas, constituindo um atalho seguro para a excelência, com a utilização de todo um trabalho intelectual acumulado por outras organizações evitando erros e armadilhas de percursos.

Assim, a partir do estabelecimento dessas perspectivas, os auditores de gestão podem avaliar tais requisitos a partir da mensuração de níveis de qualidade afetos a cada um nos itens supracitados, que serão avaliados por intermédio de pesquisas de campo a serem realizadas.

## 2.6 A EXCELÊNCIA DA GESTÃO NO SERVIÇO PÚBLICO

A história da Administração Pública Brasileira é marcada por diversos processos que representam o caminho escolhido no país para a busca pela excelência em gestão no serviço público. O modelo de administração adotado a partir da era Vargas, conhecido como

administração burocrática, simboliza uma tentativa de abandono das práticas patrimonialistas ao apresentar características como: a hierarquia da autoridade; o caráter legal das normas e regulamentos; o caráter formal das comunicações; a impessoalidade das relações; a meritocracia; a especialização da administração; e ainda rotinas e procedimentos padronizados.

Para Bresser Pereira (2009), a reforma do serviço público da década de 1930 e o conseqüente aparecimento da administração pública burocrática no Brasil representaram um nível mais elevado de racionalidade. Conforme o autor, com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP) os assuntos do Estado passaram a ser conduzidos por servidores públicos profissionais, especialmente recrutados e treinados com carreiras definidas, dotados de um “éticos burocrático” compatível com o interesse público.

Segundo Abrúcio (2006), os primeiros diagnósticos sobre a necessidade de simplificação da burocracia na gestão pública surgiram nos anos 50, no Governo Juscelino Kubitschek, e ficaram mais evidentes na década de 1970, quando a crítica à burocracia se acentuou na medida em que a crise financeira tornou-se aguda. Posteriormente, nas décadas de 60 e 70, sob os governos militares, foi elaborado o projeto de descentralização e a edição da organização jurídico-institucional do País, por meio do Decreto-Lei 200. Contudo, somente em 1979, com a criação do Programa Nacional de Desburocratização é que o Estado explicitou vontade de desburocratizar seus processos.

No início dos anos 1980, uma nova tentativa de reformar a burocracia e orientá-la na direção da administração pública gerencial foi implementada com a criação do Ministério da Desburocratização e do Programa Nacional de Desburocratização (Perna), tendo Hélio Beltrão à frente como Ministro Extraordinário. O programa tinha como objetivo dinamizar e simplificar o funcionamento da Administração Pública Federal. Entretanto, somente nos anos 1990, no contexto do Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade, foram desenvolvidas na Administração Pública ações para modernizar e transformar as organizações públicas a fim de tentar torná-las mais preocupadas com o cidadão e não apenas com os seus processos burocráticos internos.

Nesse sentido, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, implementado a partir de 1995, teve como um de seus objetivos ampliar a governança, em uma tentativa de aumentar a

capacidade técnica, administrativa e financeira para implementar as ações necessárias ao menor custo para a sociedade (BRASIL, 1995). Era urgente montar uma Administração do Estado não apenas profissional, mas também eficiente e orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos (BRESSER PEREIRA, 2009).

Em 1998, com a criação do Programa da Qualidade no Serviço Público (PQSP), foi adotado na Administração Pública do Brasil o Modelo de Excelência em Gestão Pública (MEGP), base do Prêmio Qualidade do Governo Federal (PQGF), que destaca as melhores práticas de gestão da Administração Pública Brasileira. O modelo é utilizado até hoje, tendo passado por aperfeiçoamentos contínuos com o propósito de mantê-lo alinhado ao estado da arte da excelência em gestão.

### **2.6.1 O Prêmio Qualidade do Governo Federal**

O Prêmio Qualidade do Governo Federal, instituído em 03 de março de 1998, foi criado como uma das ações estratégicas do Programa da Qualidade no Serviço Público por decisão do então Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE). Tem a finalidade de reconhecer e premiar as organizações públicas que comprovem, mediante avaliação feita por uma banca examinadora, desempenho institucional compatível com as faixas de reconhecimento e premiação. Por meio dele é possível mensurar os níveis de gestão das organizações em relação ao esperado ou planejado. O modelo utilizado para avaliar as organizações em prêmios de qualidade consiste, em geral, na descrição do método de aplicação das práticas de gestão e na descrição dos resultados institucionais, com a apresentação dos indicadores e das conclusões, de acordo com as metas estabelecidas e com a missão organizacional. Reconhecer por meio do Prêmio Nacional de Gestão Pública significa destacar, dentre as organizações participantes de um ciclo de premiação, aquelas que evidenciam melhoria gerencial na direção da inovação, da redução de custos, da qualidade dos serviços e da satisfação do cidadão.

O Prêmio é resultado de um trabalho conjunto e integrado de diversos agentes entre organizações públicas e privadas, servidores públicos e demais cidadãos que, visualizando a oportunidade de ganhos coletivos para o setor público e para a sociedade, deram ao projeto sustentação e legitimidade. São reconhecidos os esforços institucionais em direção a excelência da gestão em três faixas de reconhecimento: ouro, prata ou bronze.

Além da premiação, o PQGF destaca as organizações candidatas em cada ciclo do Prêmio que demonstrarem práticas inovadoras de gestão no ramo de atividade ou na área da organização em que é aplicada. Consideram-se inovadoras as práticas das organizações que buscam desenvolver continuamente idéias originais e incorporá-las aos seus processos, produtos, serviços e relacionamentos, associadas ao rompimento das barreiras do serviço público antiquado e burocrático, de forma a otimizar o uso dos recursos públicos e a produzir resultados eficientes para a sociedade. Portanto, os objetivos da premiação são: reconhecer formalmente os resultados alcançados pelas organizações com a implementação da Excelência em Gestão; estimular órgãos e entidades da Administração Pública Brasileira a priorizarem ações voltadas para a melhoria da gestão e do desempenho institucional; alavancar setores estratégicos do Governo para a excelência na Gestão Pública; dar visibilidade ao tema Gestão Pública, investindo na sua melhoria; e disseminar para o setor público brasileiro informações sobre sistemas de gestão bem-sucedidos.

Podem participar do Prêmio Nacional da Gestão Pública todas as organizações públicas brasileiras, dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, das esferas federal, estadual e municipal. Ao participar do Prêmio Nacional da Gestão Pública, a candidata recebe uma avaliação de sua gestão, feita por uma banca de especialistas em gestão pública; passa a dispor de mecanismos capazes de manter e estimular a participação dos servidores e empregados no processo de melhoria contínua da organização voltados para atender à sociedade; e, se reconhecida, passa a ter práticas da gestão divulgadas como referenciais para a transformação de outras organizações. As candidatas são classificadas nas categorias de acordo com sua natureza jurídica como Administração Direta e Indireta, Poder Legislativo, Poder Judiciário.

Desde 2005, o PQGF encontra-se inserido no Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (Gespública), elaborado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. O Programa foi elaborado com foco em resultados, a partir da premissa de que a gestão de órgãos e entidades públicos pode ser excelente, orientada para o cidadão, e desenvolver-se dentro do espaço constitucional demarcado pelos princípios da impessoalidade, legalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

## 2.6.2 O Programa GESPÚBLICA

O Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – Gespública - foi instituído pelo Decreto nº. 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, com a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos e para o aumento da competitividade do País, formulando e implementando 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.

Conforme o Instrumento para Avaliação da Gestão Pública (BRASIL, 2010), a base conceitual e os instrumentos do Programa não estão limitados a um objeto específico a ser gerenciado, aplicando-se a Administração Pública em todos os poderes e esferas de governo. Essa generalidade na aplicação e a estratégia do Programa de formar uma rede de organizações e pessoas voluntárias – a Rede Nacional de Gestão Pública – fez com que pouco a pouco, o Programa fosse demandado por órgãos e entidades públicos não pertencentes ao Poder Executivo Federal.

Na sua vertente de desburocratização, o Gespública atua com o objetivo de eliminar exigências desnecessárias impostas pelo Estado em leis, decretos, portarias e atos normativos e também na simplificação e eliminação de processos e rotinas que não agregam valor aos serviços prestados pelo Estado ao cidadão. Esse relacionamento em geral é pontuado pelo excesso de burocracia, o que reduz a confiança nos serviços prestados pela administração pública à população e impõe dificuldades às suas vidas cotidianas, ao exercício dos seus direitos e ao cumprimento das suas obrigações. Os encargos burocráticos no Brasil comprometem, também, a competitividade do país, pois impõem elevados prazos para a abertura e fechamento de empresas e ainda excessivas formalidades, que elevam os custos para o exercício da atividade econômica.

As formas de ação adotadas pelo Programa consistem em: disponibilizar metodologia de simplificação para organizações públicas por meio de oficinas de trabalho; sensibilizar as lideranças para a necessidade de desregulamentação; elaborar propostas de desregulamentação; e promover o fortalecimento da democracia no País. São objetivos apresentados pelo Programa: a) eliminar o déficit institucional, visando ao integral

atendimento das competências constitucionais do Poder Executivo Federal; b) promover a governança, aumentando a capacidade de formulação, implementação e avaliação das políticas públicas; c) promover a eficiência, por meio de melhor aproveitamento dos recursos, relativamente aos resultados da ação pública; d) assegurar a eficácia e efetividade da ação governamental, promovendo a adequação entre meios, ações, impactos e resultados; e) promover a gestão democrática, participativa, transparente e ética.

Segundo o Instrumento para Avaliação da Gestão Pública (IAGP), o Programa Gestão Pública apresenta uma metodologia baseada em fundamentos próprios da gestão por excelência contemporânea que, juntos, definem o que se entende hoje por excelência em gestão pública:

- a) Pensamento sistêmico - Entendimento das relações de interdependência entre os diversos componentes de uma organização, bem como entre a organização e o ambiente externo, com foco na sociedade;
- b) Aprendizado organizacional - Busca contínua e alcance de novos patamares de conhecimento, individuais e coletivos, por meio da percepção, reflexão, avaliação e compartilhamento de informações e experiências;
- c) Cultura da inovação - Promoção de um ambiente favorável à criatividade, à experimentação e à implementação de novas idéias que possam gerar um diferencial para a atuação da organização;
- d) Liderança e constância de propósitos - A liderança é o elemento promotor da gestão, responsável pela orientação, estímulo e comprometimento para o alcance e melhoria dos resultados organizacionais e deve atuar de forma aberta, democrática, inspiradora e motivadora das pessoas, visando o desenvolvimento da cultura da excelência, a promoção de relações de qualidade e a proteção do interesse público. É exercida pela alta administração, entendida como o mais alto nível gerencial e assessoria da organização;
- e) Orientação por processos e informações - Compreensão e segmentação do conjunto das atividades e processos da organização que agreguem valor para as partes interessadas, sendo que a tomada de decisões e a execução de ações devem ter como base a medição e análise do desempenho, levando-se em consideração as informações disponíveis;
- f) Visão de futuro - Indica o rumo de uma organização e a constância de propósitos que a mantém nesse rumo. Está diretamente relacionada à capacidade de estabelecer um estado futuro desejado que dê coerência ao processo decisório e que permita à organização antecipar-se às necessidades e expectativas dos cidadãos e da sociedade. Inclui, também, a compreensão dos fatores externos que afetam a organização com o objetivo de gerenciar seu impacto na sociedade;
- g) Geração de valor - Alcance de resultados consistentes, assegurando o aumento de valor tangível e intangível de forma sustentada para todas as partes interessadas;
- h) Comprometimento com as pessoas -

Estabelecimento de relações com as pessoas, criando condições de melhoria da qualidade nas relações de trabalho, para que elas se realizem profissional e humanamente, maximizando seu desempenho por meio do comprometimento, de oportunidade para desenvolver competências e de empreender, com incentivo e reconhecimento; i) Foco no cidadão e na sociedade - Direcionamento das ações públicas para atender, regular e continuamente, as necessidades dos cidadãos e da sociedade, na condição de sujeitos de direitos, beneficiários dos serviços públicos e destinatários da ação decorrente do poder de Estado exercido pelas organizações públicas; j) Desenvolvimento de parcerias - Desenvolvimento de atividades conjuntamente com outras organizações com objetivos específicos comuns, buscando o pleno uso das suas competências complementares para desenvolver sinergias; k) Responsabilidade social - Atuação voltada para assegurar às pessoas a condição de cidadania com garantia de acesso aos bens e serviços essenciais, e ao mesmo tempo tendo também como um dos princípios gerenciais a preservação da biodiversidade e dos ecossistemas naturais, potencializando a capacidade das gerações futuras de atender suas próprias necessidades; l) Controle social - Atuação que se define pela participação das partes interessadas no planejamento, acompanhamento e avaliação das atividades da Administração Pública e na execução das políticas e dos programas públicos; e m) Gestão participativa - Estilo de gestão que determina uma atitude gerencial da alta administração que busque o máximo de cooperação das pessoas, reconhecendo a capacidade e o potencial diferenciado de cada um e harmonizando os interesses individuais e coletivos, a fim de conseguir a sinergia das equipes de trabalho.

Para consecução do Gespública, foi criado um Comitê Gestor a fim de mobilizar os órgãos e entidades da Administração Pública para a melhoria da gestão e desburocratização, além de apoiar tecnicamente os órgãos e entidades da Administração Pública na melhoria do atendimento ao cidadão e na simplificação de procedimentos e normas. Também é função do Comitê orientar e capacitar os órgãos e entidades para a implantação de ciclos contínuos de avaliação e de melhoria da gestão, e desenvolver modelo de excelência em gestão pública. Deste modo, são fixados 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.

A principal ferramenta do Programa é o Modelo de Excelência em Gestão Pública, utilizado mundialmente para a autoavaliação da gestão de organizações públicas e privadas. O MEGP é dividido em oito critérios padrões que totalizam 1000 pontos, porém não prescritivos em

termos de métodos, técnicas e ferramentas: a) liderança; b) estratégias e planos; c) cidadãos; d) sociedade; e) informações e conhecimento; f) pessoas; g) processos; e h) resultados.

A busca pela gestão por excelência pelo Programa baseia-se em ciclos de melhoria contínua pelas organizações, que se inicia com a autoavaliação e encerra-se com as implementações das melhorias verificadas, conforme a figura 13.



Figura 13 - Etapas do Ciclo do GESPÚBLICA

Fonte: Portal da Gestão Pública. Disponível em: <https://www.gespublica.gov.br>. Acesso: 20abr2011.

Com o objetivo de modernizar seu sistema de gestão e prestar serviços com mais qualidade de forma padronizada, tendo por base o Programa Gespública, foi elaborado pela Diretoria de Administração da Marinha (DAdM) em 2007 o Programa Netuno.

### **3 CONTROLE INTERNO E GESTÃO PÚBLICA COMO PARÂMETRO PARA AS AUDITORIAS DE GESTÃO – ESTUDO DE CASO DA MARINHA DO BRASIL**

#### **3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

A gestão voltada para a excelência busca a qualidade como essência nos seus processos e resultados para atingir os objetivos organizacionais. A competência gerencial na opinião de Lima (2007) deve ser conseguida por meio de processos construtores e mantenedores de valores públicos positivos, tais como eficiência e resultado, tendo a qualidade como caminho e a excelência como destino. Sendo assim, o autor (*Op.Cit*, 2007) define eficiência como “fazer de modo certo”. Tal capacidade implica organizar racionalmente as operações do processo, para empregar bem os recursos disponíveis. Já os resultados, como produto direto, dizem respeito aos produtos ou serviços que devem ocorrer no âmbito externo do processo.

Em termos de relevância, tendência e desempenho, os resultados ocorrem por meio de uma atuação eficiente, como afirma Chiavenato:

Toda organização existe, não para si mesma, mas para alcançar objetivos e produzir resultados. É em função dos objetivos e resultados que a organização deve ser dimensionada, estruturada e orientada. Daí a ênfase colocada nos objetivos organizacionais e nos resultados pretendidos, como meio de avaliar o desempenho das organizações. Os objetivos são valores visados ou resultados desejados pela organização. A organização espera alcançá-los através de sua operação eficiente. Se esta operação falha, os objetivos ou resultados são alcançados parcialmente ou simplesmente frustrados. São exatamente os objetivos que justificam a existência e operação de uma organização (CHIAVENATO, 2001).

Para isso pode haver a necessidade de implementação de mudanças visando a melhoria contínua dos processos. Portanto, ser eficiente não é fazer mais com cada vez menos recursos. Segundo Lima (2007) não há registro de que algum gestor, satisfeito com seus resultados, tenha solicitado menos recursos orçamentários para o ano seguinte e, ao mesmo tempo, dobrado suas metas. Uma gestão de qualidade deve estar focada em fazer a coisa certa e no tempo certo, visando os objetivos traçados. Nesse contexto, Lima (2007) cita três elementos importantes nesse conceito de gestão: uma gestão com qualidade é uma capacidade para fazer, bem feito e em tempo oportuno, o que deve ser feito. No âmbito da Marinha, o conceito de qualidade é entendido como a totalidade em propriedades e características de um produto ou serviço, que confere sua habilidade para atender às necessidades explícitas ou implícitas do usuário (BRASIL, 2002).

Diferentemente da iniciativa privada, a Administração Pública não possui concorrentes. Porém, precisa ser eficiente nos seus processos para exercer com excelência o seu papel junto à sociedade, de forma transparente e sustentável, cumprindo padrões de adequação e exigências oriundas, hoje em dia, do próprio controle social exercido pelos cidadãos.

Para Carr et al (1995), a transposição da busca pela qualidade para a Administração Pública levantou uma série de problemas: A Gestão pela Qualidade Total (GQT), foi originalmente desenvolvida para processos de rotina de produtos e a Administração Pública fornece predominantemente serviços, o que torna difícil medir a sua qualidade e envia a apreciação por parte do consumidor; é difícil definir qual é o consumidor da Administração Pública, levando a conflitos entre os consumidores de determinados programas e os consumidores em geral, os quais pagam os serviços sob a forma de impostos; tradicionalmente o governo preocupa-se apenas com impostos, deste modo, raramente os resultados são avaliados, e mesmo quando são, não afetam de forma tão decisiva o desempenho governamental; e a cultura da Administração Pública é pouco aberta à gestão da qualidade e aos consumidores, já que os serviços fornecidos têm caráter monopolístico. Dessa forma, a teoria da GQT foi adaptada para a Administração Pública com as modificações necessárias.

Em consonância com os princípios citados, Shiba et al (1995) ensinam que a qualidade é atingida a partir do momento em que realizam-se inspeções, de modo a garantir que o padrão adequado à gestão de processo foi atingido, examinando-se seus resultados. Diante do exposto, é necessária uma análise do histórico e do desenvolvimento dos padrões de qualidade a serem buscados no Serviço Público Federal, de modo que a Auditoria de Gestão possa, por intermédio de seus trabalhos, fiscalizar as Unidades Jurisdicionadas a fim de verificar a adequação de seus serviços a estes padrões, cumprindo assim mais uma etapa de exigências do TCU.

De acordo com a Instrução Normativa nº 110/2010, do TCU, parte desta avaliação de desempenho está focada no grau de institucionalização de programas de qualidade, que objetivam a busca pela excelência no serviço público, tais como o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (Gespública) do Governo Federal, que adaptado à gestão administrativa da Marinha do Brasil (MB), ganhou o nome de Programa Netuno.

Este programa está estruturado em itens temáticos oriundos de critérios utilizados pelo Gespública e grande parte do escopo das atividades da Auditoria de Gestão não poderia deixar de estar centrado no grau de institucionalização destes critérios, tais como: liderança, estratégias e planos, cidadãos e sociedade, informação e conhecimento, pessoas e processos.

Em termos gerais, a Missão da MB, contida em seu planejamento estratégico, é a de preparar e empregar o Poder Naval (navios, submarinos, aeronaves e fuzileiros), a fim de contribuir para a defesa da pátria; estar pronta para atuar na garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem; atuar em ações sob a égide de organismos internacionais e em apoio à política externa do país; e cumprir as atribuições subsidiárias previstas em lei, com ênfase naquelas relacionadas à autoridade marítimas (segurança da navegação marítima, fluvial e lacustre), a fim de contribuir para a salvaguarda da vida humana e dos interesses nacionais. O Poder Naval consiste sucintamente no poder bélico sob a égide da Marinha do Brasil (MARINHA DO BRASIL, 2011).

Para a consecução das tarefas contidas em sua missão, a MB possui tipos de organizações, com missões distintas que em conjunto contribuem para a missão máxima do referido órgão. Quanto ao tipo de atividades, as organizações da MB dividem-se em unidades administrativas e unidades operativas. Unidades administrativas trabalham em prol de prestar apoio a todas as ações da MB, visando contribuir com a prontidão das unidades operativas e estão todas localizadas em terra. Unidades operativas trabalham cumprindo ações de emprego do poder naval e da segurança da navegação e podem estar localizadas em terra (Fuzileiros Navais) e no mar (Navios).

As unidades administrativas, em grande parte, são também UJ. No entanto, unidades operativas nem sempre são UJ, pois a MB decidiu subordinar grande parte dessas unidades operativas à unidades administrativas denominadas Comandos Distritais. Tais Comandos Distritais apoiam com meios materiais e pessoais estas unidades, a fim de que aqueles órgãos operativos sejam preservados de atividades administrativas de grande porte, podendo dedicar-se exclusivamente à ações de caráter operativos.

### 3.2 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA MARINHA DO BRASIL

A atividade de Controle Interno, na Marinha do Brasil é exercida por várias Organizações Militares (OM), supervisionadas pela Secretaria-Geral da Marinha (SGM) e que compõem o Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCI-MB). Para as tarefas de auditoria e de análise de contas, a MB conta com a Diretoria de Contas da Marinha, OM que tem a atribuição de relacionar-se com os Órgãos de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Setorial de Controle Interno do Ministério da Defesa e Controladoria-Geral da União) e com o Órgão Executor do Controle Externo da República, o Tribunal de Contas da União.

Atualmente, a estrutura administrativa da MB, voltada para o controle interno, atende adequadamente às demandas da Controladoria-Geral da União (CGU), do Tribunal de Contas da União e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD).

De acordo com as Normas da Secretaria-Geral da Marinha - SGM-601, 3ª revisão (2007) que trata sobre auditoria e análise, prestação e tomada de contas na Marinha:

A Diretoria de Contas da Marinha é um dos órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCI-MB), com o propósito de contribuir para o cumprimento da missão da Marinha do Brasil por meio da realização de atividades de Controle Interno. Sua missão é conduzir a execução do Controle Interno por meio de atividades de Auditoria, Análise e Tomada de Contas visando a regular e efetiva utilização dos recursos públicos

A complexidade das organizações impôs a diversificação das atividades de auditoria, passando da tradicional fiscalização de documentos para a avaliação da eficiência, eficácia e economicidade dos atos de gestão praticados pelos agentes públicos da MB. Nesse caminho, a Diretoria de Contas da Marinha, busca estar cada vez mais próxima às organizações da administração direta ou indireta subordinadas à MB, de modo a reduzir a necessidade de correções por meio de tempestiva orientação.

O propósito do SCI-MB é estabelecer procedimentos para execução das tarefas de auditoria, análise, tomada e prestação de contas sobre os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial, praticados pelos agentes públicos das organizações da administração direta e indireta, sob a jurisdição da MB, bem como para execução das tarefas de auditoria dos atos de gestão de pessoal.

As atividades das OM e das entidades da administração indireta, sob a jurisdição da MB, são acompanhadas, de forma seletiva e concomitante, pelo TCU, mediante informações obtidas das seguintes formas:

- a) pela publicação no Diário Oficial da União (DOU) e nos sistemas informatizados da Administração Pública Federal – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG), entre outros, da execução da Lei relativa ao Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), da Lei Orçamentária Anual (LOA) e da abertura de créditos adicionais e dos editais de licitação, extratos de contratos, convênios e instrumentos congêneres, assim como em quaisquer outros documentos divulgados em publicações oficiais;
- b) por meio de expedientes e documentos solicitados pelo TCU ou colocados à sua disposição;
- c) por meio de visitas técnicas ou participações em eventos promovidos por órgãos e entidades da administração pública; e
- d) através de notícias sobre possíveis danos causados ao Erário, publicadas em jornais de grande circulação.

Em termos de acompanhamento o TCU possui ainda autonomia administrativa para fiscalizar e auditar as Organizações Militares (OM) e as entidades da administração indireta, sob a jurisdição da MB. No desenvolvimento do seu trabalho, poderá efetuar diligências direcionadas diretamente às mencionadas organizações, solicitando esclarecimentos. Caso isso ocorra, a Diretoria de Contas da Marinha deverá ser informada, por intermédio de mensagem, a fim de possibilitar o acompanhamento e a orientação para instrução da diligência.

Não obstante a primordial função fiscalizatória da DCoM junto às OM da MB, é imprescindível a participação dessas unidades na execução dos atos de controle das diversas contas de gestão afetas a cada Organização. Para tal, as OM contam com estruturas fundamentadas na especialização e na segregação de funções, além da atuação do Conselho Econômico, órgão colegiado e permanente, que tem a atribuição de zelar pela correta aplicação dos recursos e pelo controle financeiro e patrimonial das contas existentes na OM.

### 3.3 O PROGRAMA NETUNO

Em 24 de maio de 2007, foi assinado acordo entre representante da Marinha do Brasil e representante do MPOG, em que se oficializou a adesão da Marinha do Brasil ao Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização.

Inicialmente, as ações de adesão da Marinha ao GESPÚBLICA foram projetadas de modo a se adaptar os requisitos deste Programa de Excelências ao âmbito interno organizacional da Marinha. Assim, a partir do final de 2007, foi elaborado um Programa de Implantação da Excelência de Gestão na Marinha, com base em mecanismos de acompanhamento das ações planejadas, consonantes com os princípios estabelecidos pelo Decreto nº 5.378/2005, que estabeleceu a GESPÚBLICA.

A esta adaptação, a Marinha deu o nome de Programa Netuno. O Programa Netuno foi elaborado para ser aplicado em todas as Organizações da Marinha (OM), sejam elas operativas, administrativas ou de apoio. Destaca-se o processo de autoavaliação, que representa uma visão panorâmica da organização sobre o seu sistema de gestão e permite aos gestores perceberem onde há problemas, onde há boas práticas e qual o impacto desse conjunto de práticas sobre o desempenho da organização. Visa fazer com que a Administração da OM reflita sobre suas ações, proporcionando um maior comprometimento na busca da melhoria contínua.

O processo de implementação do programa ocorreu em cinco etapas: a) divulgação e conscientização, destinada à apresentação do programa aos comandantes, diretores e demais oficiais; b) capacitação de pessoal, voltada para a qualificação profissional dos oficiais para serem multiplicadores do conhecimento necessário à implantação do programa; c) institucionalização, visando à auto-avaliação dos processos executados pela OM, segundo critérios específicos – liderança, estratégia e planos, cidadãos e sociedade, informação e conhecimento, pessoas, processos e resultados; d) validação e premiação, realizada sob a coordenação dos Órgãos de Direção Setorial (ODS), ou do Comandante do Distrito Naval, e tem o propósito de confirmar a auto-avaliação realizada pela organização militar; e) publicidade dos resultados, a fim de divulgar no âmbito da MB as OM que se destacarem e obtiverem os melhores resultados com a aplicação do Programa.

Considerando-se então as premissas do Programa Gespública, foram estabelecidos os objetivos do Programa Netuno:

- a) instrumentalizar as OM com ferramentas de análise e melhoria de processos, promovendo a eficiência por meio do melhor aproveitamento de recursos;
- b) acompanhar e avaliar as ações de melhoria da qualidade dos serviços das OM, premiando aquelas que se destacarem;
- c) incentivar a capacitação e participação do pessoal por meio de treinamentos contínuos e premiação de iniciativas em destaque; e
- d) sensibilizar os diversos níveis da estrutura naval para a importância do Programa.

Da mesma forma que o modelo do Programa Gespública, o Programa Netuno tem por base o mesmo processo de auto-avaliação e validação descrito, contendo critérios que, interligados, possibilitam a análise da gestão da organização.

Em virtude de aspectos da cultura da MB, o modelo utilizado para a realização da autoavaliação é uma lista com um total de mil pontos divididos em sete critérios, conforme Figura 14: a) Liderança e Desempenho Global. Critério que analisa os procedimentos e métodos utilizados pela administração da Organização Militar na tomada, comunicação e condução das principais decisões em todos os níveis da organização, além de seu desempenho; b) Formulação e Implementação de Estratégias. Examina o processo de formulação das estratégias administrativas, os desdobramentos em planos de ação e o sistema de medição adotado para acompanhamento da evolução de suas implantações; c) Imagem e relacionamento com outras OM que utilizam nossos serviços ou com outros usuários externos. Examina como a organização, no cumprimento das suas competências institucionais, identifica os usuários dos seus serviços e produtos, conhece suas necessidades e avalia a sua capacidade de atendê-las, antecipando-se a elas. Aborda também como ocorre a divulgação de seus serviços, produtos e ações para fortalecer sua imagem institucional e como a organização estreita o relacionamento com seus usuários, medindo a satisfação e promovendo ações de melhoria; d) Responsabilidades socioambiental, ética, e controle social. Examina como a organização aborda suas responsabilidades perante a sociedade e as comunidades diretamente afetadas pelos seus processos, serviços e produtos e como estimula a cidadania. Examina, também, como a organização atua em relação às políticas públicas do seu setor, e como estimula o controle social de suas atividades e o comportamento ético; e)

Gestão do Conhecimento e Informações Comparativas. Examina a gestão e a utilização das informações, a partir dos métodos e ferramentas aplicados para identificá-las, torná-las disponíveis e utilizá-las dentro da OM; f) A tripulação, seu trabalho, sua capacitação e desenvolvimento. Avalia as condições existentes no ambiente de trabalho, a capacitação e desenvolvimento da força de trabalho, buscando verificar se são propícios à melhoria do desempenho, à participação, e ao crescimento das pessoas e da OM; e g) Processos orçamentários, financeiros, finalísticos e de apoio. Examina a gestão dos processos principais e de apoio visando à operação eficaz e eficiente dos mesmos.

Em todos os critérios é avaliada a evolução do desempenho da organização, fazendo uso de informações comparativas de outras organizações semelhantes, e a evolução dos indicadores da própria OM.

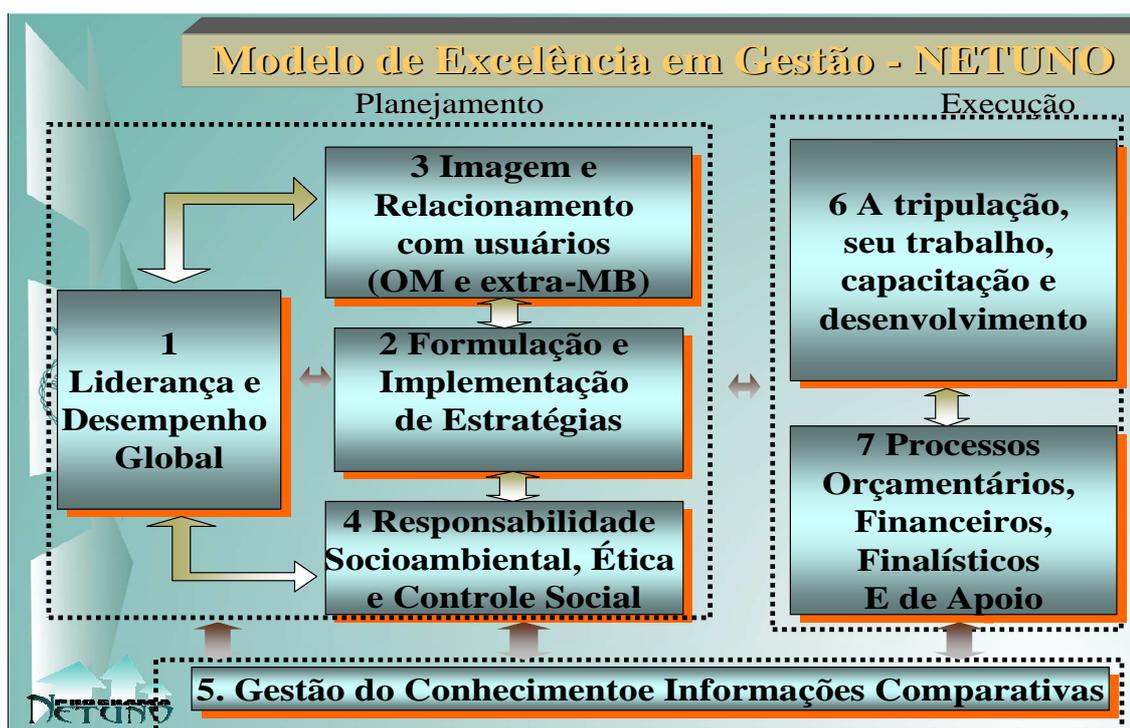


Figura 14 - Modelo de Excelência em Gestão do Programa Netuno

Fonte: Adaptado da SGM-107 (2011)

Além da aplicação do modelo, o Programa Netuno tem por base a busca de melhores resultados na gestão das Organizações Militares (OM) por meio da aplicação de ferramentas de gestão consagradas mundialmente e imprescindíveis para a excelência em gestão na Marinha, como a análise e melhoria dos processos e o planejamento estratégico. O programa

também prevê a criação do Conselho de Gestão em cada organização, a fim de ser o responsável pelo assessoramento ao Comandante ou Diretor nos assuntos relacionados à administração geral e ao desenvolvimento organizacional. Tem como atribuições planejar e supervisionar o processo de autoavaliação da OM, aprovar as alterações do Plano de Melhoria da Gestão e acompanhar a execução do Planejamento Estratégico Organizacional. Além disso, o Conselho de Gestão deve focar suas iniciativas em resultados mediante o acompanhamento das metas estabelecidas e na implementação de práticas de gestão exitosas que representem as melhores práticas da gestão pública, objetivando orientar o desenvolvimento de atividades voltadas para a excelência em gestão na OM.

Pode-se verificar que os modelos utilizados para autoavaliação dos Programas Gestão Pública e Netuno são muito semelhantes. A principal diferença verificada é a ausência do critério resultados no modelo elaborado pela Marinha. Neste modelo, os resultados foram incorporados a cada critério de avaliação.

Na prática, segundo as Normas SGM-107 (2011), o Plano de Gestão do Programa Netuno (PGN) tem por propósito potencializar a aplicação do Programa Netuno, de modo que a qualidade na gestão seja internalizada na MB. No PGN, divulgado inicialmente pela Marinha para suas Organizações, estão detalhadas ações nas seguintes áreas:

- a) aperfeiçoamento: visa empreender medidas destinadas à auto-sustentação e aprimoramento do Programa Netuno;
- b) ensino e gestão do conhecimento: buscam atualizar os conhecimentos na área da gestão pública, atuando junto ao Sistema de Ensino Naval (SEN) e às Organizações Militares (OM);
- c) motivação: procura o engajamento para a conquista de melhores práticas de gestão; e
- d) comunicação: visa a intensificar a divulgação interna e externa do Programa Netuno.

Recentemente, entrou em vigor a Norma Interna sobre Gestão Administrativa da MB (SGM-107/2011) que contempla observações e instruções normativas sobre o assunto, fazendo importante alusão à necessidade de que as organizações da MB procurem:

- a) institucionalizar o Programa Netuno como ferramenta de melhoria da gestão administrativa;
- b) mapear seus processos organizacionais (finalísticos, de apoio ou gerenciais) para futura análise e melhoria dos mesmos;
- c) elaborar e manter monitoramento sobre indicadores de desempenho; e

- d) desenvolver o Planejamento Estratégico como um documento “vivo” que norteie os rumos organizacionais.

Finalizando a análise, pôde-se verificar que o modelo de excelência da gestão Programa Netuno encontra-se teoricamente firmado na Marinha do Brasil e sua implementação em muito dependerá de perspectivas de monitoramento que serão realizados ao longo das Auditoria de Avaliação da Gestão. Tal perspectiva tende a se realizar, principalmente com a implementação de indicadores de desempenho estratégicos e qualitativos, pautados no uso e análise do Planejamento Estratégico Organizacional e na implementação do programa de excelência da qualidade em questão.

Pode-se verificar, entretanto, que o pensamento estratégico ainda não representa um consenso, pois existem correntes divergentes e de diferentes escolas, o que têm conduzido as ações e modelos diferentes de conduta de acordo com os valores culturais e ideológicos da organização. Nesse sentido, a inobservância do ambiente e do contexto social onde o planejamento é inserido demonstra que, por si só, o planejamento pode apresentar falhas e não detém o controle sobre todo o processo da estratégia. Abrahamson (1991) sugere que os seguidores da estratégia são convencidos de que as técnicas apresentadas são tanto racionais como representativas do estado da arte dentro de um processo de progresso administrativo, sendo convencidos de que as ferramentas estratégicas apresentadas foram exaustivamente testadas e comprovadas. Apesar de todas as possíveis críticas, é inevitável reconhecer que o planejamento estratégico, por produzir resultados, é adotado como elemento chave em diversas organizações, pois são inúmeros os casos de sucesso decorrente de sua adoção.

Na Marinha do Brasil, o planejamento estratégico faz parte de um processo de modernização a fim de transformar sua gestão de burocrática em gerencial. Dessa forma, foi implantado na instituição em 1994 para solucionar a falta de controle de custos nas organizações industriais e ainda permitir um melhor gerenciamento de recursos e informações, com a sistemática das Organizações Militares Prestadoras de Serviços, através de contratos de gestão. O objetivo principal era permitir que as organizações envolvidas desenvolvessem métodos de gestão característicos das organizações que atuam no mercado, conforme o pensamento da época. Assim elas poderiam responder de forma ágil às mudanças geradas por uma economia globalizante e, conseqüentemente, seriam capazes de gerar uma economia que superasse a redução orçamentária que a MB vinha sofrendo (FERNANDES e MARQUES, 2005).

Em uma nova tentativa de institucionalizar o pensamento estratégico na MB, porém agora de forma mais abrangente em todas as organizações, de modo a adequar a gestão pública com a tendência mundial de modernização, foi implementado o GESPÚBLICA nas organizações da instituição.

O processo que envolve o planejamento estratégico, conduzido pelo Dirigente Máximo das organizações da MB, também será avaliado quanto à efetiva participação dos demais servidores e quanto à adequação aos objetivos e prioridades estabelecidos pela organização. Nesse diapasão, a missão da organização reveste-se de especial importância e será objeto de análise, destacando-se os seguintes aspectos:

- a) Avaliar se as atividades desenvolvidas pela UJ guardam conformidade e aderência com os objetivos consignados no Plano Estratégico, com sua missão.
- b) Identificar a clientela à qual se destinam os produtos ou serviços realizados, sua distribuição geográfica e possíveis parcerias institucionais desenvolvidas pela UJ.
- c) Avaliar se os recursos organizacionais, humanos, materiais, logísticos, de informações e orçamentário-financeiros à disposição da UJ são adequados para o cumprimento de sua missão.
- d) Avaliar se os resultados usualmente alcançados atendem, de uma maneira geral, aos objetivos que determinaram a criação da UJ.

A maior parte dos modelos existentes para formalizar um planejamento estratégico se reduz a uma ideia básica: a de tomar um modelo de matriz de análise SWOT, muitas vezes usado em atividades de auditoria de natureza operacional, e dividi-lo em etapas claramente delineadas, de modo a obter as atividades a serem verificadas, as técnicas a serem usadas, a fixação dos objetivos da instituição e os possíveis riscos.

Com a orientação do TCU, na nova metodologia de tomada de contas o PEF, que todas as organizações governamentais relatem, por meio do Relatório de Gestão que é uma peça obrigatória da prestação de contas das UJ, que todas as organizações governamentais demonstrem o gerenciamento de riscos em processos operacionais e estratégicos, ficou evidente que o principal desafio de gestão de risco não está na identificação e análise do risco organizacional, mas sim na análise e aperfeiçoamento contínuos dos riscos de gestão.

Os gestores de riscos do setor público têm alguns instrumentos de políticas à sua disposição para administrar e minimizar riscos e lidar com os impactos de resultados potencialmente adversos após um fato consolidado. O grau de coerção desses instrumentos varia de regulações diretas a instrumentos econômicos, iniciativas voluntárias, ações educacionais e comunicação.

No processo de desenvolvimento de políticas, devem ser definidos objetivos e metas claros e implementados programas para que seus objetivos sejam alcançados. Se o *feedback* logrado e o monitoramento indicarem que os objetivos não estão sendo alcançados, os programas devem ser mudados. Se os objetivos deixarem de ser relevantes, novos objetivos devem ser estabelecidos. Esses objetivos devem ser compatíveis com requisitos legais, estatutários e internacionais.

#### 3.4 ORGANIZAÇÕES MILITARES DA MARINHA DESTAQUE NA EXCELÊNCIA DA GESTÃO

Apesar da Marinha do Brasil estar iniciando o fomento e a implantação do Programa Netuno em âmbito interno, algumas Organizações Militares (OM) já vêm se destacando no campo das gestão pública, na busca pela excelência e pela qualidade no emprego do erário. Tais OM, por seu pioneirismo, têm servido de base para estudos documentais e de campo, no que diz respeito à gestão da qualidade. São elas:

1) Centro de Análise de Sistemas Navais – motivo: organização militar obteve seguidas premiações, nas faixas bronze, entre os anos de 2004 e 2007, do Prêmio Nacional da Gestão Pública (PQGF) do Governo Federal.

O Centro de Análise de Sistemas Navais, denominada CASNAV, é uma Organização Militar Prestadora de Serviços (OMPS) da Marinha do Brasil, integrante do Sistema de Ciência e Tecnologia da Marinha, tendo sido reconhecido como organização da área de Ciência e Tecnologia da Administração Pública Federal Direta, em 1993. O CASNAV realiza atividades segundo as seguintes áreas de competência técnica: Análise de Sistemas; Pesquisa Operacional; Engenharia de Sistemas; Segurança da Informação; Criptologia; Matemática; e Estatística.

A administração do CASNAV é dividida em três níveis. O primeiro nível é o estratégico, composto pelo diretor, vice-diretor, assessores da direção, e chefes dos departamentos, respectivamente, de administração, de engenharia de sistemas e de apoio tecnológico. O segundo nível é o tático, composto pelos encarregados de divisão e assessores dos chefes de departamento. O terceiro nível é o operacional, composto pelos gerentes de projeto e encarregados de seção. Além disso, existem três conselhos e um comitê com atribuições e componentes formalmente previstos, que participam diretamente do processo de tomada de decisão, assessorando o diretor, autoridade máxima da organização, nos assuntos que lhes couberem. O Conselho Consultivo (ConSult) trata, principalmente, dos assuntos relativos ao Contrato de Gestão. O Conselho Técnico (ConsTec) cuida dos assuntos de natureza técnica. O Conselho Econômico (ConsEco) trata de gerência econômico-financeira. Por fim, o Comitê de Qualidade é responsável pelo bom funcionamento do Sistema de Gestão da Qualidade (SGQ).

2) Caixa de Construção de Casas para Pessoal da Marinha – motivo: autarquia ligada à MB, detentora de medalha de ouro no Prêmio da Qualidade (PQRio), no estado do Rio de Janeiro, nos ciclos 2008, 2009 e 2010.

A Caixa de Construções de Casas para o Pessoal da Marinha, denominada CCCPM é uma Autarquia Federal, entidade vinculada ao Ministério da Defesa e supervisionada pelo Comando da Marinha, com autonomias administrativa, jurídica, operacional e financeira, tendo sede e foro na cidade do Rio de Janeiro e jurisdição em todo o Território Nacional.

Criada em 1936, a CCCPM atua no segmento de Crédito Imobiliário para aquisição de moradias para pessoal civil e militar da MB. Embora na denominação oficial da Autarquia conste a expressão construções de casas, a atividade da CCCPM não se restringe apenas ao significado destas palavras. Assim, de acordo com o Decreto de criação, observada a legalidade e dentro da discricionariedade que é permitida ao administrador público, pode a CCCPM atuar de diversas formas para a consecução de sua finalidade.

Por ser uma autarquia, pode eventualmente atrair investimentos do setor privado. Por este motivo está constantemente em busca da excelência na gestão de seus serviços, com qualidade e produtividade. È dirigida por um Oficial General Presidente, possui um Conselho Técnico e um Conselho Econômico e sua atividade-fim é gerenciada pelo Departamento de

Operações Imobiliárias, que promove a comercialização dos empreendimentos e projetos em andamento e a avaliação dos programas habitacionais que poderão ser sugeridos aos clientes da MB.

Por tudo que foi citado, as organizações listadas foram pesquisadas como forma de obtenção de boas práticas de qualidade a serem cobradas durante as auditorias de avaliação da gestão, por intermédio de indicadores de qualidade que estarão contidos no roteiro a ser montado.

#### 4 METODOLOGIA

Além da exploração bibliográfica sobre o tema Auditoria de Gestão no setor público, que possui poucas fontes pelo fato de ser uma modalidade de auditoria que até então não era praticada na área governamental, as fontes de informação se basearam em três principais frentes.

A pesquisa documental realizada durante as Auditorias de Avaliação da Gestão programadas em 22 organizações da MB, em 2010 e 2011, foi a primeira fonte de coleta de dados para a pesquisa, cujos documentos examinados e relatórios finais de auditoria elaborados pelo pesquisador serviram de fonte.

A segunda fonte foi a coleta de dados, realizada por pesquisa em documentos acessíveis nos sítios da internet de Organizações Militares (OM) detentoras de prêmios pela excelência com que lidam com sua gestão organizacional. A primeira é ganhadora do Prêmio Nacional da Gestão Pública (GESPÚBLICA) – o Centro de Análise de Sistemas Navais, uma organização duas vezes vencedora do Prêmio Inovação da Gestão Pública; a segunda é uma organização três vezes medalha de ouro do Prêmio Qualidade do Estado do Rio de Janeiro (PQRio) – a Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha (CCCPM). Somados a estes dados, colhidos na forma documental, foram acrescentados dados colhidos na forma de observação não participante, fruto do esclarecimento de pequenas dúvidas surgidas durante o exame dos documentos. Esta parte da pesquisa foi facilitada, em grande parte, pelo fato do autor ser Oficial da Marinha do Brasil, fato que veio a propiciar de forma completa o acesso aos normativos e à organização. Esta coleta serviu para uso de *benchmarking*, por intermédio de captação de indicadores afetos à programas de excelência da qualidade que foram selecionados, tendo referências generalistas a serem aplicadas em qualquer tipo de organização militar.

O ponto de partida para o uso teórico de informações de medição de desempenho no setor público se deu pelo estudo de caso feito na Marinha do Brasil, que implementou a ferramenta de excelência da gestão denominada Programa Netuno, anteriormente discutida durante esta pesquisa.

A terceira fonte de dados foi a pesquisa de campo, composta de uma entrevista não estruturada com um Auditor do TCU e a aplicação de questionários para coleta de informações que permitiram considerar compreensível, e por conseguinte válido, o roteiro de auditoria proposto pela pesquisa.

O entrevistado foi o Auditor do TCU responsável pelos estudos que iniciaram a reformulação do processo de tomada e prestação de contas dos órgãos do Poder Executivo Federal (PEF) perante o TCU. O mesmo forneceu à pesquisa uma visão dos antecedentes que levaram o Governo Federal a se preocupar com a Avaliação do desempenho dos entes sob sua fiscalização, como forma de validar a aprovação dos gastos dos agentes responsáveis pelo erário, tarefa esta até então inédita no Estado Brasileiro. O referido auditor disponibilizou, além de palestra ministrada durante simpósio de Controle Interno do Ministério da Defesa, seu email funcional.

A montagem do roteiro de auditoria foi baseada em dois tipos de avaliações: a avaliação estratégica e a avaliação qualitativa. Na primeira parte foram inseridos os indicadores de desempenho estratégicos, visando a mensuração dos objetivos estratégicos institucionais das organizações auditadas e na segunda parte foram inseridos os indicadores de desempenho qualitativos, visando avaliar em que medida está o alcance das dimensões de qualidade organizacional elegidas pelo programa de excelência da gestão da Marinha, o Programa Netuno.

Após a montagem do roteiro, um questionário com o roteiro montado no Apêndice B, foi aplicado a um universo de 22 dos 35 auditores internos que a Marinha possui em seus quadros de pessoal, entre servidores civis e militares, servindo presentemente na Diretoria de Contas da Marinha. O questionário serviu para mensurar a compreensão dos auditores acerca do roteiro e procurou coletar informações sobre a percepção técnica dos mesmos sobre os indicadores de desempenho que compuseram o roteiro proposto pela pesquisa. Após os resultados obtidos pelo questionário, as sugestões de melhoria foram inseridas e foi elaborado o roteiro final.

#### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Michel (2009) afirma que enquanto a ciência se propõe a captar e entender a realidade, a metodologia se preocupa em estabelecer formas de como se chegar a isto, através da pesquisa científica. Metodologia é, portanto, o modo para resolver problemas e buscar respostas para as necessidades e hipóteses. A metodologia científica é um caminho que procura a verdade num processo de pesquisa ou aquisição de conhecimento; um caminho que utiliza procedimentos científicos, critérios normatizados e aceitos pela ciência (MICHEL, 2009).

A pesquisa, em qualquer ciência, se propõe a explorar o que ocorre na realidade física, ou seja, estudar a complexão das coisas para melhor entendê-las nos seus princípios e funcionamentos. Para Gil (1996), o ambiente da vida real é a fonte direta para obtenção dos dados e a capacidade do pesquisador de interpretar essa realidade, com isenção e lógica, baseando-se em teoria existente, é fundamental para dar significado às respostas da pesquisa.

Existem diversas taxonomias de pesquisa que podem ser consideradas, no entanto, neste estudo, foram utilizados os conceitos propostos por Vergara (2007), que classifica os tipos de pesquisas quanto aos fins pretendidos e quanto aos meios propostos. A mesma autora (op cit, 2007) observa ainda que os tipos de pesquisa não são mutuamente excludentes, sendo possível utilizá-las de modo combinado.

Em face do exposto, pode-se classificar a presente pesquisa quanto aos fins como exploratória e descritiva. Trata-se de uma pesquisa exploratória, devido a ser realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado, não tendo sido verificada a existência de estudos anteriores que abordem tal tema, sob o ponto de vista que a presente pesquisa tem a intenção de abordar. O objetivo da pesquisa exploratória é buscar entender as razões e motivações subentendidas para determinadas atitudes e comportamentos das pessoas. Ela é frequentemente utilizada na geração de hipóteses e na identificação de variáveis que devem ser incluídas na pesquisa. A pesquisa exploratória proporciona a formação de idéias para o entendimento do conjunto do problema (MICHEL, 2009).

De outro modo, Gil (1996) define que as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis.

Segundo Vergara (2007) a pesquisa descritiva consiste em expor as características de uma determinada população ou de determinado fenômeno, podendo estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza.

Diante disto, a pesquisa se caracteriza como descritiva pois, inicialmente, se propôs a verificar e explicar, com um estudo de caso, aspectos de controle organizacional e da gestão vivenciadas na realidade pelos órgãos da Marinha do Brasil, em especial aquelas que se referem a procedimentos de gestão administrativas vivenciados pelas Organizações Militares (OM).

No caso de estudos exploratórios, a principal forma de pesquisa usada é a pesquisa qualitativa. Para Michel (2009):

A pesquisa qualitativa convence e responde questionamentos na forma da experimentação empírica, partindo de análise feita de forma detalhada, abrangente, consistente e coerente, assim como por meio de argumentação lógica de idéias, pois os fatos em ciências sociais são significados sociais e sua interpretação não deve ficar reduzida a quantificações frias e descontextualizadas da realidade.

Quanto aos meios, o presente estudo constitui-se numa pesquisa bibliográfica, documental e de campo, utilizando-se de estudo de caso como estratégia de pesquisa, de acordo com Yin (2001).

É bibliográfica, pois é desenvolvida com base em material já elaborado, proveniente principalmente de livros, teses, artigos científicos e materiais que ainda não receberam tratamento analítico.

Classifica-se também como documental, pois envolveu a coleta de informações no âmbito de OM visitadas e estudadas, por intermédio da execução de procedimentos de auditoria, da análise de documentos internos não acessíveis ao público extra-marinha. É ao mesmo tempo uma pesquisa de campo, pois envolveu a entrevista não estruturada e a coleta de dados via aplicação de questionário a um determinado número de auditores internos da Marinha.

## 4.2 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

### 4.2.1 Pesquisa Documental de Organizações Auditadas

Uma pesquisa documental ocorreu em organizações previamente definidas num programa de auditoria que pudesse reunir informações, de caráter geral, a respeito de unidades operativas de comandos distritais, de fuzileiros navais, de logística e de pessoal.

Foram programadas, no 1ºSEM2010 e no 1ºSEM2011, as primeiras auditorias de avaliação da gestão, que tiveram ênfase nos aspectos de avaliação do desempenho e controles organizacionais internos das UJ.

A programação dessas auditorias foi montada com base em sugestões apresentadas pela Direção do órgão de controle interno da Marinha, a Diretoria de Contas da Marinha (DCoM). Conforme mencionado anteriormente, a pesquisa de campo foi realizada durante estas auditorias, dentre as UJ que contribuem, com sua missão, para o cumprimento da missão global da Marinha do Brasil (MB). Em geral, as UJ da MB são aquelas que possuem autonomia administrativa e gerem recursos orçamentários para a consecução dos objetivos estratégicos da MB, dentro dos programas governamentais estabelecidos na Lei Orçamentária Anual (LOA).

A realização da pesquisa em cada uma das organizações obedeceu ao fator relevância individual para o cumprimento global da missão da Marinha do Brasil enquanto instituição pública. Assim, foram selecionadas as Unidades que contribuem, com sua missão, para o cumprimento da missão global da Marinha. Em geral, tais unidades são aquelas que possuem autonomia administrativa e gerenciam recursos orçamentários para a consecução dos objetivos estratégicos da MB, dentro dos programas governamentais estabelecidos na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Diante do exposto, o quadro abaixo apresenta um resumo das missões institucionais das organizações da MB escolhidas para a análise documental durante as auditorias programadas:

<b>DIRETORIA DE GERAL DE PESSOAL DA MARINHA (DGPM)</b>
<b>MISSÃO</b> voltada para gestão dos recursos humanos militares
<p>A DGPM tem como propósito a execução de atividades técnico-administrativas e de apoio à Marinha, relativas ao pessoal militar. Para a consecução do seu propósito, cabem à DGPM as seguintes tarefas:</p> <p>a) exercer a coordenação da Gerência Setorial do Sistema de Planejamento do Pessoal (SPP);</p> <p>b) assessorar o Conselho de Planejamento de Pessoal (COPLAPE);</p> <p>c) coordenar a administração da carreira do pessoal militar e civil;</p> <p>d) coordenar os assuntos pertinentes às obrigações, deveres, direitos e prerrogativas dos militares;</p> <p>f) coordenar os assuntos relativos à justiça e disciplina do pessoal militar;</p> <p>g) manter o cadastro do pessoal militar, de seus dependentes e dos beneficiários da Pensão Militar;</p> <p>h) controlar o recrutamento, o ingresso e a exclusão do Serviço Ativo de pessoal militar;</p> <p>i) dirigir o Serviço Militar na Marinha;</p> <p>j) dirigir a Reserva da Marinha;</p> <p>l) supervisionar o Sistema de Identificação de Pessoal da Marinha; e</p> <p>m) supervisionar o Sistema de Proventos e Pensões, no que se refere aos militares inativos e aos pensionistas da Pensão Militar.</p>
<b>COMANDO DO 1º, 5º e 6º DISTRITOS NAVAIS</b>
<b>MISSÃO</b> voltada para coordenação de ações operativas (emprego do Poder Naval e Aeronaval)
<p>O Comando de Distrito Naval tem como propósito contribuir para o cumprimento das tarefas de responsabilidade da Marinha, na sua área de jurisdição, compreendida as seguintes áreas:</p> <p>1 Distrito Naval - áreas terrestres dos Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, bacias fluviais e lacustres de sua área terrestre e áreas marítimas sob jurisdição brasileira adjacentes ao litoral da Região Sudeste do Brasil.</p> <p>5 Distrito Naval - áreas terrestres dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, bacias fluviais e lacustres de sua área terrestre e áreas marítimas sob jurisdição brasileira adjacentes ao litoral da Região Sul do Brasil.</p> <p>6 Distrito Naval - áreas terrestres dos Estados do Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, bacias fluviais e lacustres de sua área terrestre e áreas marítimas sob jurisdição brasileira adjacentes ao litoral da Região Centro-Oeste do Brasil.</p> <p>Para a consecução do seu propósito, são atribuídas aos Comandos Distritais as seguintes tarefas:</p> <p>I - executar operações navais, aeronavais, de fuzileiros navais e terrestres de caráter naval;</p> <p>II - apoiar as unidades e forças navais, aeronavais e de fuzileiros navais, subordinadas ou não;</p> <p>III - contribuir para a segurança do tráfego aquaviário, no que se refere à salvaguarda da vida humana e à segurança da navegação, no mar aberto e hidrovias interiores, e a prevenção da poluição ambiental por parte de embarcações, plataformas ou suas instalações de apoio;</p> <p>IV - implementar e fiscalizar o cumprimento de leis e regulamentos, no mar e nas águas interiores, atuando, quando necessário, em coordenação com outros órgãos do Poder Executivo, Federal, Estadual ou Municipal;</p> <p>V - coordenar e controlar as atividades de patrulha naval, inspeção naval e socorro e salvamento marítimos;</p> <p>VI - acompanhar o tráfego marítimo, fluvial e lacustre de interesse;</p> <p>VII - controlar a movimentação de meios navais, nacionais e estrangeiros, em trânsito;</p> <p>VIII - cooperar com os órgãos federais, quando determinado, na repressão aos delitos de repercussão nacional ou internacional, quanto ao uso do mar, águas interiores e de áreas portuárias, na forma de apoio logístico, de inteligência, de comunicações e de instrução;</p> <p>IX - cooperar para a preservação e utilização racional dos recursos do mar, da plataforma continental e das águas interiores;</p> <p>X - cooperar com as atividades de defesa civil; e</p> <p>XI - supervisionar as atividades de assistência cívico-social às populações ribeirinhas.</p>
<b>CENTRO DE INTENDÊNCIA DA MARINHA EM RIO GRANDE E LADÁRIO</b>
<b>MISSÃO</b> voltada para gestão logística e de apoio
Os Centros de Intendência têm como propósito contribuir para a eficácia do abastecimento dos meios navais, aeronavais e de fuzileiros navais sediados ou em trânsito em suas respectivas áreas de responsabilidades, bem

como dos estabelecimentos de terra por ele apoiados.  
 Para a consecução do seu propósito, são atribuídas as seguintes tarefas:  
 I – armazenar itens de suprimento;  
 II – controlar estoques;  
 III – contabilizar material;  
 IV – controlar inventários de material que não se enquadrem na linha de fornecimento normal do Sistema de Abastecimento da Marinha (SAbM);  
 V – fornecer material às OM apoiadas;  
 VI – obter o material cuja competência lhe seja atribuída;  
 VII – executar as atividades de Tráfego de Carga;  
 VIII - operar o Posto de Distribuição de Uniformes (PDU);  
 IX – planejar e executar o Programa de Organização de Sobressalentes (POSE) para as OM apoiadas;  
 X – executar a atividade de Destinação de Excessos;  
 XI – gerenciar a aquisição e o fornecimento dos sobressalentes necessários ao Período de Manutenção (PM) dos navios subordinados às OM apoiadas;  
 XII – exercer a centralização da Obtenção (incluindo Processos Licitatórios e celebração de Acordos Administrativos), Execução Financeira, Gestorias de Pagamento de Pessoal e COPIMED para as OM apoiadas conforme orientação do seu Comando Imediatamente Superior (COMIMSUP); e  
 XIII – exercer as atividades de Autoridade Requisitante, em relação ao transporte de pessoal e bagagem.  
 Em situação de mobilização, conflito, estado de defesa, estado de sítio, intervenção federal, e em regimes especiais, cabem regimes especiais, cabem aos Centro de Intendência as tarefas que lhe forem atribuídas pelas Normas e Diretrizes referentes à Mobilização Marítima e as emanadas pelo COMIMSUP.

#### **BASES NAVAIS DO RIO DE JANEIRO, RIO GRANDE e LADÁRIO**

##### **MISSÃO voltada para gestão logística e de apoio**

As Bases Navais, que servem como atracadouro aos navios, tem o propósito de contribuir para o aprestamento dos meios operativos da MB nela sediados ou em operações na sua área.

Para consecução do seu propósito, cabem às Bases Navais as seguintes tarefas:

- I – prover facilidades de estacionamento aos navios da MB;
- II – prover serviços de manutenção e reparo de diversos escalões, compatíveis com as facilidades disponíveis, aos navios da MB, devendo manter suas oficinas prontas para utilização por pessoal especializado dos próprios meios que solicitaram o auxílio;
- III – prover a infra-estrutura de apoio às OM da área, conforme determinação do Comandante do Distrito Naval a que estiverem subordinadas; e
- IV – exercer atividade de conserto industrial.

#### **GRUPAMENTO DE FUZILEIROS NAVAIS DO RIO GRANDE E LADÁRIO**

##### **MISSÃO voltada para execução das ações operativas de fuzileiros navais**

Um Grupamento de Fuzileiro tem a finalidade de contribuir para o preparo e aplicação do Poder Naval na área de jurisdição do Distrito Naval a que está subordinado, ficando em condições de participar de operações terrestres de caráter naval destinadas a prover a defesa de instalações navais e de outros componentes do Poder Marítimo, bem como de ações de segurança interna, compatíveis com sua composição, conforme lhe forem atribuídas pelo Comandante do 5º Distrito Naval.

Para consecução de sua finalidade, cabem ao GptFNRG as seguintes tarefas:

- I – constituir ou nuclear Grupamentos Operativos capazes de participar de operações terrestres de caráter naval, destinadas a prover defesa de instalações navais;
- II – prover guarda e proteção às instalações navais e civis de interesse da Marinha na região;
- III – integrar e/ou recompletar Grupamentos Operativos da Força de Fuzileiros da Esquadra (FFE), dentro ou fora da jurisdição do Distrito Naval; e

#### **COMANDO DE PATRULHA NAVAL DO SUL E COMANDO DA FLOTILHA DO MATO GROSSO**

##### **MISSÃO voltada para execução de ações operativas navais**

Um Comando de Patrulha tem as tarefas básicas de efetuar Patrulha Costeira, cooperar em ações de Inspeção Naval, realizar a atividade de Busca, Socorro e Salvamento (SAR – Search And Rescue) na área de jurisdição do Comando Distrital a que é subordinado e participar de Operações de Defesa de Porto ou Área Marítima Restrita, aí incluídos terminais marítimos e plataformas de exploração/explotação, Minagem Defensiva e Apoio Logístico a Força Naval, tendo como tarefa subsidiária apoiar a Segurança Interna e o Sistema Nacional de Defesa Civil. , a fim de contribuir para a aplicação do Poder Naval na área de jurisdição do Comando

Um Comando de Flotilha tem as tarefas de executar Operações Ribeirinhas, exercer a Patrulha Fluvial nos rios da bacia dos rios sob sua jurisdição, cooperar em ações de Inspeção Naval, realizar as atividades de Busca, Socorro e Salvamento (SAR) Fluvial e prestar Assistência Cívico-Social às populações ribeirinhas, a fim de contribuir para a aplicação do Poder Naval na área de jurisdição do Comando
<b>CAPITANIA DOS PORTOS DO RIO DE JANEIRO, DO RIO GRANDE DO SUL E DO PANTANAL, DELEGACIAS E AGÊNCIAS MARÍTIMAS SUBORDINADAS</b>
<b>MISSÃO</b>
As Capitânicas dos Portos, Capitânicas Fluviais, Delegacias e Agências têm o propósito de contribuir para a orientação, coordenação e controle das atividades relativas à Marinha Mercante e organizações correlatas, no que se refere à segurança da navegação, defesa nacional, salvaguarda da vida humana e prevenção da poluição hídrica. Para a consecução de seus propósitos, cabem às Capitânicas, Delegacias e Agências as seguintes tarefas: I – cumprir e fazer cumprir a legislação, os atos e normas, nacionais e internacionais, que regulam os tráfegos marítimo, fluvial e lacustre; II – fiscalizar os serviços de praticagem; III – realizar inspeções navais e vistorias; IV – instaurar e conduzir Inquéritos Administrativos referentes aos fatos e acidentes de navegação; V – auxiliar o serviço de salvamento marítimo; VI – concorrer para a manutenção da sinalização náutica; VII – coordenar, controlar e/ou ministrar cursos do Ensino Profissional Marítimo (EPM); VIII – executar, quando determinado, atividades atinentes ao Serviço Militar; e IX – apoiar o pessoal militar da Marinha e seus dependentes, quanto ao pagamento, saúde e assistência social e, no que couber, o pessoal civil e seus dependentes, quando não competir a outra Organização Militar da Marinha.

Quadro 7: Missões Estratégicas Institucionais das UJ pesquisadas

Fonte: Elaborado pelo Autor

Quanto às ações de escopo desta pesquisa, no tocante às avaliações estratégicas, foram retirados dos relatórios de auditoria supracitados, fruto da pesquisa documental e da análise dos planejamentos estratégicos, as missões e os objetivos estratégicos a fim de se realizar a montagem dos mapas estratégicos.

Enquanto a pesquisa bibliográfica utiliza os ensinamentos de diversos autores, a pesquisa documental utiliza materiais que podem ser reelaborados de acordo com o objeto da pesquisa (GIL, 1996). Para Vergara (2007), a pesquisa bibliográfica é realizada em material acessível ao público em geral e fornece instrumental analítico para qualquer tipo de pesquisa. Já a investigação documental é feita em documentos conservados no interior de organizações públicas ou privadas de qualquer natureza.

Para a formação de opinião sobre o desempenho da UJ, no exercício em foco, os seguintes documentos foram analisados e confrontados entre si durante o estudo em cada unidade auditada:

- Planejamento Estratégico Organizacional (PEO), objeto da auditoria.

- Regulamento, Regimento Interno e Manual de Procedimentos.
- Estrutura organizacional.
- Orçamentos.
- Relatórios das Auditorias realizadas em exercícios anteriores (Internas e Externas).
- Legislação aplicável (Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas Diversas)
- Atas das Reuniões dos Conselhos e das Diretorias.

O desempenho foi avaliado também pela forma como a UJ organiza e implementa seus processos, atividades e práticas gerenciais, incluindo, também, as unidades sob sua jurisdição. O processo que envolve o planejamento estratégico, conduzido pelo Dirigente Máximo das UJ, foi avaliado quanto à efetiva participação dos demais servidores e quanto à adequação aos objetivos e prioridades estabelecidos pela organização.

Tais auditorias de gestão realizadas serviram como preparação para a apresentação das contas de 2010, a serem apresentadas em 2011 ao TCU. Para preparação desta metodologia de levantamento e análise, foram colhidos os dados que efetivamente foram considerados achados de auditoria<sup>8</sup> e posteriormente descritos nos relatórios de auditoria de gestão das 22 Unidades da MB selecionadas. Os relatórios de auditoria foram encaminhados para as UJ a fim de serem conhecidos e as ações recomendadas devidamente respondidas e, ao mesmo tempo, serão encaminhados ao TCU, juntamente com o Relatório de Gestão, peça da prestação de contas feita pela própria UJ, encapando o processo de prestação de contas completo da UJ. No TCU, o processo será avaliado em plenário e após deliberação e votação, a prestação de contas será aprovada, aprovada com ressalvas ou reprovada. Tal relatório também foi fonte documental para a presente pesquisa.

Objetivamente, em relação ao escopo da pesquisa documental feita durante as auditorias, os resultados qualitativos foram analisados com base nas seguintes situações:

- a) Avaliação da Qualidade: patamar de desenvolvimento do Programa Netuno em que a Unidade Jurisdicionada se encontrava, fiscalização de normativos e a avaliação e levantamento dos indicadores de desempenho à luz das metas referenciais;

---

<sup>8</sup> É toda prova obtida pelo auditor, obtidos com a aplicação dos procedimentos de auditoria, para avaliar se os critérios estabelecidos estão sendo ou não atendidos. Ou seja, são fatos resultantes dos programas de auditoria que remetem a deficiências encontradas na entidade auditada (GIL, 1999.)

- b) Gestão Estratégica: análise do Planejamento Estratégico da UJ e da UG Consolidada;
- e
- c) Análise e Melhoria de Processos: análise de processos organizacionais principais ou finalísticos ( relativos à atividade-fim).

No que diz respeito à análise do PEO, são verificadas as estratégias das UJ para a consecução de seus objetivos institucionais, relacionados com a missão dessas organizações, e as ações administrativas de atividade-fim consideradas relevantes para o desempenho da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das UJ.

Após a análise documental, foi feito o levantamento qualitativo e estatístico dos Planejamentos Estratégicos Organizacionais (PEO) e demais documentos, que auxiliaram no sentido de entender as organizações avaliadas e permitiram confrontar a missão que as mesmas possuem, sua visão de futuro e o que efetivamente elas têm praticado em termos de gestão estratégica, a fim de proporcionar a montagem de seus mapas estratégicos. Tais mapas estratégicos foram montados com base na extração dos objetivos e ações estratégicas de cada organização, e das metas que cada uma deve atingir, devidamente identificadas em seus PEO.

#### **4.2.2 Estudo de Caso para *Benchmarking* em Organizações Detentoras de Prêmios da Qualidade – Segunda Fonte de Coleta de Dados**

A Segunda fonte de dados foi o estudo de caso das organizações participantes de programas de qualidade, detentoras de prêmios que as distinguem no universo de excelência da gestão, para busca da utilização de indicadores de qualidade como *benchmarking* para a montagem de um roteiro de auditoria de gestão.

O Programa Netuno e o Planejamento Estratégico Organizacional (PEO) são os instrumentos de avaliação e planejamento organizacional, que contribuem para o autoconhecimento e para o fomento da visão estratégica organizacional e para excelência da qualidade, possibilitando que todos os esforços da organização tenham unidade e sejam coerentes com a busca pela excelência da gestão e com o alcance de seus objetivos institucionais. Na perspectiva de busca pela qualidade nos serviços, a Auditoria de Gestão utiliza técnicas da Auditoria da Qualidade, que segundo Rebelo (1995) é conceituada como a atividade formal e documentada de

avaliação de informações coletadas visando verificar a eficácia do sistema de Qualidade implantado numa organização

Diante do propósito e do estudo da implantação do Programa Netuno na Marinha, foram inicialmente escopo das avaliações de uma Auditoria de Avaliação da Gestão, no quesito institucionalização do Programa Netuno, os quesitos abaixo descritos:

a) Comunicação:

- Avaliar se as UJ auditadas têm suas Missões claramente definidas em seus Regulamentos de modo a possibilitar o amplo conhecimento do propósito organizacional por parte do pessoal envolvido na administração dessas UG.

- Avaliar se as UJ auditadas divulgam as informações, determinações e notícias adequadamente, por meio das ferramentas regulares de comunicação.

- Sugerir a elaboração de Normas Internas destinadas a normatizar os procedimentos de implantação e aplicação do Programa Netuno no âmbito de suas OM.

b) Motivação:

- Avaliar se as UJ auditadas possuem implementados prêmios organizacionais voltados à valorização do trabalho de servidores civis e militares e à criação de novas idéias, de modo a servir de motivação à adoção de boas práticas de gestão pelo pessoal das OM.

c) Ensino e Gestão do Conhecimento:

- Avaliar o nível de capacitação dos agentes responsáveis (servidores civis e militares) para o exercício de atividades rotineiras e para a gestão de processos ligados às atividades-fim das UJ auditadas, verificando se as OM fomentam a participação do pessoal em cursos, treinamentos e simpósios realizados dentro e fora da MB.

- Avaliar se as UJ auditadas possuem programas de capacitação de pessoal devidamente formalizados

d) Aperfeiçoamento:

- Avaliar se as UJ auditadas observam a necessidade de que os Planos Estratégicos (PE) das UG auditadas sejam amplamente discutidos e constantemente revisados e aperfeiçoados pelos Conselhos de Gestão das OM, de modo a garantir que os Objetivos Estratégicos Organizacionais estejam em consonância com a realidade vivida pela organização.

- Avaliar se as UJ auditadas realizam o efetivo monitoramento do cumprimento das metas estabelecidas nos PE, por meio dos Indicadores de Desempenho desenvolvidos para aferição das ações planejadas.

Tratar das ações de instituição do Programa Netuno como ações de melhoria do desempenho organizacional foram as considerações iniciais dos Auditores de Gestão, com vistas a avaliar, de forma parcial, a qualidade da gestão da OM.

Diante da necessidade de mensurar resultados de qualidade na busca pela excelência na gestão, pôde-se verificar que o uso do *benchmarking* pode ser apontado como instrumento de captação de bons indicadores de mensuração da qualidade em casos aplicáveis de forma homogênea em todas as organizações a serem auditadas.

Assim, a pesquisa para coleta de dados que subsidiaram o *benchmarking* para montagem dos indicadores de qualidade foi realizado nas OM que se destacaram na busca pela excelência na gestão, e foi composta de pesquisa documental, com exame de relatórios de gestão e relatórios de exames para obtenção de prêmios de qualidade, além de algumas visitas realizadas às duas OM visando solucionar algumas dúvidas com relação aos documentos supracitados. Ao final, com base nas dimensões escolhidas pelo Programa Netuno, para a busca da excelência na gestão da Marinha, foram levantados os indicadores de qualidade mais relevantes, que ao final foram usados no roteiro.

#### **4.2.3 Entrevista com Auditor do TCU**

Foi realizada entrevista com o Auditor responsável pelo Projeto Contas, durante o Simpósio de Controle Interno do TCU, no qual o mesmo ministrou uma palestra sobre o tema, e após via email e telefone. O Projeto Contas desenvolveu todo o arcabouço teórico que deu origem à nova metodologia de tomada e prestação de contas das Unidades Jurisdicionadas (UJ) subordinadas ao Poder Executivo Federal (PEF).

A Entrevista foi despadronizada e não dirigida. Para Michel (2009), uma entrevista despadronizada dá liberdade ao entrevistado para desenvolver seu argumento em qualquer direção que considere adequada. Ainda segundo o mesmo autor, no caso de uma entrevista não dirigida, o entrevistado sente maior incentivo e liberdade em apresentar suas idéias.

### 4.3 DELIMITAÇÃO E VALIDAÇÃO DO ESTUDO

Não faz parte deste estudo a aplicação do roteiro a ser elaborado e validado, pois tal aplicação somente será realizada após a validação por parte dos auditores internos que participaram da pesquisa. No entanto, parte da pesquisa foi realizada em OM escolhidas dentro de um programa, que levou em conta a relevância para a pesquisa.

A validação do roteiro de auditoria montado após a pesquisa foi limitada a um questionário elaborado pelo autor (Apêndice B). Tal questionário foi aplicado a 22 auditores internos da MB, para coleta de dados que viessem a subsidiar melhoras no referido roteiro e a validação do mesmo, verificando se tal material está em consonância com as avaliações solicitadas pelo TCU. Em tese o roteiro deve ser visto de forma homogênea por todos aqueles que irão aplicá-los em suas atividades de auditoria.

### 4.4 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA

Neste estudo foram utilizados dados observacionais e comparativos que se basearam em estudos conforme a seguir especificados:

- a) instruções e decisões normativas do TCU sobre a nova metodologia de tomada e prestação de contas dos órgãos subordinados ao Poder Executivo Federal;
- b) entrevista feita com o Auditor Fiscal do TCU responsável pela reformulação da nova metodologia;
- c) informações colhidas na pesquisa de campo em Unidades Jurisdicionadas, observando o critério de acessibilidade, devido à dificuldade de obtenção de dados, tempo disponível e autorização para acesso e uso de informações; e
- d) informações colhidas em OM participantes de programas de excelência de qualidade (GESPUBLICA E PQRio), como forma de benchmarking para obtenção de melhores indicadores de qualidade e produtividade.

Como critério de amostra, para escolha da população observada, utilizou-se o critério de representatividade, pois ao se escolher unidades operativas, de fuzileiros navais, de logística e apoio de meios navais e de pessoal e recursos humanos, tenta-se representar de maneira resumida um percentual de UJ cujas ações concorrem para a atividade-fim de toda a MB.

Ainda em relação a amostra da pesquisa de campo com os auditores internos da Marinha, o questionário já citado foi aplicado a 22 dos 35 auditores, uma população de cerca de 65% do total de profissionais dos quadros de auditoria.

## 5 RESULTADOS

### 5.1 PESQUISA DOCUMENTAL

#### 5.1.1 Indicadores de Desempenho Estratégico – Resultados Obtidos

Foi verificado que de todas as unidades pesquisadas, ao todo 22, apenas 9 tinham seu Planejamento Estratégico Organizacional (PEO) como um documento vivo e acompanhado por membros da administração. Destas, 7 haviam sido feitos por um comitê de gestão e 2 haviam sido feito por um único servidor. Além disso, ficou comprovado que apenas 2 unidades divulgavam os elementos do PEO aos membros da unidade. As outras 10 unidades não possuíam o PEO, do que foi recomendada a sua elaboração, por um comitê ou conselho de gestão, e a posterior divulgação aos membros da unidade.

Das 9 unidades que tinham o PEO documentado, 7 unidades foram escolhidas, para montagem do mapa estratégico, com a finalidade de se retirar indicadores estratégicos que servirão para montagem do roteiro a ser proposto para as próximas auditorias de gestão. Algumas unidades, apesar de localizarem-se em regiões territoriais diferentes, têm o mesmo tipo de missão. Por isso, das 9 unidades que tinham PEO, apenas 7 foram escolhidas na pesquisa, representando de modo genérico missões estratégicas que contribuem para a missão maior da Marinha do Brasil (MB). Foram as seguintes as Unidades Jurisdicionadas (UJ) selecionadas pela pesquisa:

- a) Comando do Distrito Naval
- b) Capitania dos Portos
- c) Centro de Intendência
- d) Grupamento de Fuzileiros
- e) Comando de Patrulha
- f) Diretoria Geral de Pessoal da Marinha
- g) Base Naval

A intenção da montagem de indicadores estratégicos retirados de cada uma destas UJ é que os mesmos sejam utilizados, dentro do roteiro, para qualquer tipo de UJ, independente da localização territorial, pois existem na MB, atualmente:

- a) 9 Comandos Distritais
- b) 50 Capitânicas/Delegacias/Agências
- c) 7 Comandos de Patrulha/Flotilhas
- d) 7 Centros de Intendência
- e) 7 Bases Navais
- f) 7 Grupamentos de Fuzileiros Navais
- g) Diversas Organizações de Gerenciamento de Pessoal, subordinadas à Diretoria Geral de Pessoal da Marinha, que possuem tarefa descentralizada de realizar a gestão de recursos humanos.

A partir do que ensina Niven (2007) percebeu-se que os objetivos estratégicos são fins que podem ser mensurados. Se são mensuráveis, podem ser acompanhados e assim facilitam a avaliação da gestão estratégica da organização.

Percebeu-se que indicadores estratégicos servem para medir e avaliar o cumprimento dos objetivos estratégicos ao longo do tempo. As ações são os desdobramentos operacionais de cada objetivo e as metas ou padrões são valores objetivos que se pretende obter para os indicadores num determinado tempo (NIVEN, 2007).

Para o levantamento dos indicadores foi utilizado o mapa estratégico adaptado de Falconi apud Popinigis (2010), que indica que os desdobramentos dos objetivos estratégicos para o alto escalão das UJ são várias ações e que para cada ação exista ao menos um indicador. Assim, a solução para tal adaptação baseia-se numa interface similar à do BSC, trazendo o mapa estratégico para a realidade das organizações governamentais.

Kaplan (1997), ao afirmar que a contabilidade do futuro será uma contabilidade voltada para indicadores de desempenho, corrobora a linha que a pesquisa persegue ao realizar o presente levantamento de indicadores.

Após a análise dos Planejamentos Estratégicos das UJ que realmente tinham este documento, a pesquisa passou a congrega as informações e com base no documento supracitado e nas relatórios de auditoria emitidos, confeccionou um Mapa Estratégico de cada tipo de UJ, de

modo a fazer o levantamento dos indicadores estratégicos que serão usados na montagem do roteiro de auditoria fruto desta pesquisa, tendo-se obtido os seguintes resultados:

<b>Mapa Estratégico dos Comandos de Distrito Navais</b>		
<b>OBJETIVOS E AÇÕES ESTRATÉGICAS</b>	<b>META</b>	<b>INDICADORES</b>
<b>Objetivo 1</b> - Prover o aprestamento dos meios operativos e o aporte de recursos materiais das OM do Com5ºDN, visando ampliar a presença da MB na região Sul para atender as necessidades requeridas pelo cenário futuro de incremento da demanda.		
<b>Ação 1</b> – contribuir para manutenção das condições de eficácia (pronto-emprego) dos meios navais em cumprir o planejamento realizado pelo Comando do Distrito, consoante com a necessidade de emprego do Poder Naval na região	100%	<b>Índice de Emprego dos Meios Navais em Comissões Operativas Programadas</b> - relaciona a quantidade de comissões realizadas com a quantidade de comissões programadas.
<b>Ação 2</b> – contribuir para manutenção das condições de eficácia (pronto-emprego) dos meios aeronavais em realizar Inspeções Navais e prestar apoio a navios e outras OM.	100%	<b>Índice de Emprego dos Meios Aeronavais em Inspeções Navais e em atividades de apoio a navios/OM</b> - relaciona a quantidade de comissões realizadas com a quantidade de comissões programadas
<b>Mapa Estratégico das Capitania dos Portos</b>		
<b>OBJETIVOS E AÇÕES ESTRATÉGICAS</b>	<b>META</b>	<b>INDICADORES</b>
Objetivo 1 - Contribuir para a formação de profissionais aquaviários		
Ação - Ministrar com aproveitamento e qualidade cursos de Ensino Profissional-Marítimo ao pessoal que deseja trabalhar como aquaviário ou que deseja se habilitar a ter uma embarcação civil	100%	<b>Índice de Aproveitamento dos cursos de EPM ministrados</b> - objetiva mensurar a eficácia dos cursos de EPM ministrados nas Capitania, Delegacias e Agências da área de jurisdição do Distrito, relacionando o número de alunos formados com o número de alunos matriculados
Objetivo 2 - Intensificar a fiscalização na área de atuação		
Ação 1 - Realização de Inspeções Navais em embarcações nacionais e estrangeiras em águas interiores	100%	<b>Índice de Inspeção Naval</b> - relaciona a quantidade de inspeções que as embarcações das Capitania, Delegacias e Agências realizaram com o número de Inspeções Programadas.
Ação 2 – Avaliar a Regularidade das Embarcações fiscalizadas	0%	<b>Indicador de Abordagem de Embarcações</b> - Relaciona o total de embarcações autuadas durante inspeções navais no exercício analisado com o total de abordagens realizadas no exercício analisado; e  <b>Índice de Regularidade de Embarcações</b> - Levantamento estatístico do número de embarcações autuadas e abordadas nas inspeções realizadas. Relaciona o número de embarcações autuadas com o

		número de abordagens realizadas.
<b>Mapa Estratégico dos Centros de Intendência</b>		
<b>OBJETIVOS E AÇÕES ESTRATÉGICAS</b>	<b>META</b>	<b>INDICADORES</b>
Objetivo 1 - Promover o Abastecimento Logístico das Unidades Operativas e Administrativas na sua área de jurisdição. Militares Apoiadas (OMAp)		
Ação 1 - Aumentar a acurácia dos estoques de forma a minimizar as inconsistências no atendimento às Organizações	80%	<b>Índice de Acurácia dos Estoques</b> - relaciona a quantidade de Requisições de Material canceladas por inexistência/ inconsistência de estoque com a quantidade total de RM recebidas para recomplamento logístico.
Ação 2 - Monitorar a eficácia da atividades logística de abastecimento de materiais nas Organizações localizadas em sua área	60%	<b>Índice de Eficácia do Abastecimento</b> - relaciona a quantidade de Requisições de Material (RM) efetivamente atendidas com a quantidade de RM emitidas pelas Organizações Militares (OM) apoiadas.
Objetivo 2 - Proporcionar economia ao erário com ênfase na minimização de despesas e celeridade nas compras governamentais		
Ação 1 - Monitorar a economia obtida durante processos de compra para recompletamento de estoque e atendimento de serviços	Acima de 15%	<b>Índice de Economia obtida em Procedimentos Licitatórios</b> - levantamento estatístico que relaciona o total de recursos adjudicados nos processos licitatórios realizados na UJ, com o total de gastos estimado (valores de mercado) por ocasião da pesquisa inicial de preços nos mesmos processos.
Ação 2 - proporcionar eficácia da atividade de Execução dos recursos Financeiros da UJ	Acima de 90%	<b>Índice de Eficácia do setor financeiro</b> – relaciona o valor total dos recursos empenhados/valor total dos recursos orçamentários recebidos
<b>Mapa Estratégico dos Grupamentos de Fuzileiros</b>		
<b>OBJETIVOS E AÇÕES ESTRATÉGICAS</b>	<b>META</b>	<b>INDICADORES</b>
Objetivo - Prover a segurança orgânica às instalações da MB na região sob sua responsabilidade e às demais atividades operativas		
Ação 1 – prover eficácia no emprego das tropas de fuzileiros navais em missões de apoio à Patrulha e Inspeção Naval	80%	<b>Índice de Emprego das tropas de Fuzileiros Navais</b> - relaciona a quantidade de missões realizadas com a quantidade de missões programadas
Ação 2 - prover eficácia do emprego nas tropas de fuzileiros navais em missões de apoio à segurança portuária	80%	<b>Índice de Emprego das tropas de Fuzileiros Navais</b> - relaciona a quantidade de missões realizadas com a quantidade de missões programadas
<b>Mapa Estratégico dos Comandos de Patrulha e Flotilhas</b>		
<b>OBJETIVOS E AÇÕES ESTRATÉGICAS</b>	<b>META</b>	<b>INDICADORES</b>
Objetivo 1 - Prover a segurança portuária, nos acessos às águas interiores e da região costeira e água interiores e contribuir para com a segurança da navegação e com a		

preservação da lei		
Ação 1 - Avaliar a eficácia do Emprego dos Navios e Embarcações em Comissões Operativas em Mar e Águas Interiores	80%	<b>Índice de Emprego dos Meios em Comissões Operativas Programadas</b> - Relaciona a quantidade de dias de mar de comissões realizadas com a quantidade de dias de mar de comissões programadas, por meio Mapa de Atividades Operativas e adoção de um índice-padrão desejado com base nas diretrizes estabelecidas pelo Comando
Ação 2 – Realização de Inspeções Navais em embarcações nacionais e estrangeiras em águas territoriais	80%	<b>Índice de Apoio à Atividade de Inspeção Naval</b> - relaciona a quantidade de inspeções que os navios subordinados ao Comando realizaram com o número de Inspeções Programadas.
Objetivo 2 - Manter os meios navais constantemente adestrados de modo que haja pronto-emprego quando necessário		
Ação - Avaliar o tempo de treinamento dos navios e embarcações	80%	<b>Índice de adestramento no mar</b> - relaciona a quantidade de dias que os navios subordinados ao Comando permaneceram em exercício no mar com a média dos últimos três anos.
Objetivo 3 - Contribuir com o atendimento da população e das embarcações que navegam em águas territoriais		
Ação - Atendimento a situações emergenciais de busca e salvamento de tripulações que estejam em perigo nas águas territoriais brasileiras (Search and Rescue – SAR)	-	<b>Índice de Socorro e Salvamento</b> - Relaciona a duração em dias das operações de Socorro e Salvamento dos navios subordinados ao Comando comparado ao ano anterior.
<b>Mapa Estratégico da Diretoria de Geral de Pessoal da Marinha</b>		
<b>OBJETIVOS E AÇÕES ESTRATÉGICAS</b>	<b>META</b>	<b>INDICADORES</b>
Objetivo 1 - Prover a satisfação dos nossos usuários com serviços de excelência, com instrumentos capazes de avaliar o desempenho da UJ perante seus usuários		
Ação 1 - Pagamento de pensões alimentícias, viúvas e invalidez com legalidade e qualidade	100%	<b>Índice de concessão de processos</b> - relaciona o número de Processos de Concessão de Aposentadoria e Pensão julgados Regulares pelo TCU/ Total de Processos de Concessão de Aposentadoria e Pensão julgados pelo TCU
Ação 2 - Atendimento de petições de pensões e aposentadoria com celeridade e qualidade	100%	<b>Índice de petições de servidores inativos e pensionistas</b> - relaciona a quantidade de petições processadas, considerando o universo de petições recebidas no ano de 2009, buscando medir a eficácia do processo.
Ação 3 - Pagamento de adicionais e auxílios com efetividade	90%	<b>Índice de concessão de direitos</b> - relaciona a quantidade de processos de pagamento analisados e concedidos, considerando o universo de processos de pagamento recebidos
Objetivo 2 - Atender de modo efetivo às solicitações de força de trabalho e manter o máximo de eficiência na distribuição de pessoal por ela gerenciado		

Ação 1 - Manter o recompletamento pessoal nas UJ	100%	<b>Índice de recompletamento da força de trabalho</b> - relaciona a admissão de pessoal no Serviço Ativo da MB/Exclusão de pessoal no Serviço Ativo da MB
Ação 2 - Preenchimento de Vagas	100%	<b>Índice de preenchimento de vagas</b> - relaciona o efetivo de pessoal militar e civil da MB/lotação de pessoal militar e civil da MB
<b>Mapa Estratégico das Bases Navais</b>		
<b>OBJETIVOS E AÇÕES ESTRATÉGICAS</b>	<b>META</b>	<b>INDICADORES</b>
Objetivo 1 - Diminuir os riscos de acidentes de trabalho		
Ação 1 - Monitorar o número de acidentes de trabalho durante realização dos serviços industriais	0%	<b>Índice de Acidentes de Trabalho</b> - Relação entre o quantitativo de acidentes de trabalho no atendimento de Pedidos de Serviço e o Quantitativo de Pedidos de Serviço em andamento.
Objetivo 2 - Redução do tempo médio de delineamento de serviços, do preços dos serviços prestados, do tempo médio para disponibilidade de material a ser fornecidos e redução do número de terceirizações de serviços, de modo e elevar a aplicação da MOD na prestação dos serviços.		
Ação 1 – Prestar serviços de manutenção às embarcações e navios com eficácia	100%	<b>Índice de prestação de serviços pela Estação Naval</b> - objetiva mensurar a eficácia do apoio prestado aos clientes dos serviços da ENRG, incluindo informações de reparos de 2º e 3º escalões nos navios e embarcações relaciona o número de pedidos de serviço atendidos com o número de pedidos de serviços emitidos
Ação 2 – Reduzir o tempo médio de delineamento e execução de serviços industriais e de manutenção	30 dias	<b>Tempo médio de espera e execução dos serviços industriais</b> - Tempo médio nos quais os PS industriais externos e internos permanecem aguardando delineamento, material, mão-de-obra e em andamento, considerados os PS encerrados nos últimos 12 meses.
Ação 3 – Reduzir o número de terceirizações de serviços, de modo e elevar a aplicação da MOD na prestação dos serviços	0%	<b>Índice de Terceirização de Pedidos de Serviço</b> - Relação entre o quantitativo de PS industriais terceirizado, externos e internos, e de PS industriais abertos, externos e internos, no período considerado.
Objetivo 3 - Modernização do Parque Industrial		
Ação - Monitorar o nível de envelhecimento do maquinário pertencente ao parque industrial	0%	<b>Índice de envelhecimento do parque industrial</b> - relaciona o número de maquinários com vida útil vencida sob o total de maquinário existente
Objetivo 4 - Elevar ou manter os índices de satisfação dos clientes da atividade principal		
Ação – Acompanhar a sensação dos clientes frente aos serviços prestados	-	Pesquisa de satisfação pós-serviços prestados

#### Quadro 5 - Mapa Estratégico das Unidades Pesquisadas

Fonte: Elaborado pelo Autor

Em grande parte, os objetivos estratégicos aqui descritos foram retirados dos Planos Estratégicos das UJ. No entanto, em alguns casos, objetivos estratégicos foram sugeridos pelo pesquisador, com base nas tarefas contidas dentro da missão que a Marinha do Brasil deu à cada um dos órgãos, por estarem fora da lista de objetivos contidos no PEO e por serem tarefas da missão da UJ, conforme anteriormente descritos.

Diante destes dados, e em face da necessidade de uma avaliação do desempenho e dos planos das unidades para atingir a excelência na gestão do erário e por força de determinação do controle externo, a necessidade de implantação do Planejamento Estratégico nas diversas unidades da MB ficou imperiosa.

#### **5.1.2 Indicadores de Desempenho Qualitativo – Resultados Obtidos com o *Benchmarking***

Os autores Juran (1992) e Falconi (1999) demonstram que a montagem de indicadores a partir do programa de qualidade serve para medir e avaliar o cumprimento dos requisitos de excelência propostos pelos programas de qualidade que se almeja implantar ao longo do tempo e podem ser adquiridos das melhores práticas de outros órgãos de mesma natureza, inserindo assim, nos rumos da pesquisa, a ferramenta de qualidade do *benchmarking*.

Conforme esclarecido por Leibfried e McNair (1994), a utilização do *benchmarking* permite que a organização utilizadora obtenha idéias criativas de modo a seguir um caminho para o aperfeiçoamento organizacional já trilhado com sucesso pelos outros. Diante disto, foi realizado um levantamento de indicadores de qualidade utilizados pelas organizações selecionadas em seus relatórios de gestão e desempenho.

A seleção de indicadores feita na pesquisa levou em consideração a premissa de que deverão encaixar-se em qualquer tipo de organização da MB e devem buscar demonstrar as dimensões de qualidade contidas no Programa de Excelência da Qualidade adotado pela MB (NETUNO) como padrão de expectativa a ser buscado pelas unidades, com ênfase nos trabalhos de mensuração que serão realizados durante as Auditorias de Avaliação da Gestão.

Os quesitos de qualidade analisados foram aqueles afetos ao Programa de Qualidade da Marinha do Brasil – NETUNO, quais sejam: Liderança, Formação e Implementação de Estratégias, Imagem e Relacionamento com Usuários e Clientes, Responsabilidade Social, Informação e Gestão do Conhecimento, Tripulação, seu trabalho, capacitação e desenvolvimento (SGM-107, 2011).

#### a) Liderança

No que diz respeito ao quesito de Liderança, são analisados procedimentos utilizados pela Administração da Unidade Jurisdicionada (UJ) na tomada, comunicação e condução das principais decisões nos níveis táticos, estratégicos e operacionais da organização. As metas constantes nos quadros abaixo foram obtidas mediante o *benchmarking* realizado nas unidades pesquisadas. Diante disto, a pesquisa nas UJ referência obteve os seguintes indicadores de liderança, com ênfase na análise de atividades que devem ocorrer para alcançar a excelência neste quesito:

ATIVIDADES	DESCRIÇÃO	INDICADOR	META
Parada (reunião para tratar de assuntos internos)	Reunião com público interno para divulgar as ordens/tarefas para o dia / semana, bem como possibilitar a discussão de assuntos que afetam às atividades dos múltiplos setores da Organização	Nº de encontros por semana	3x por semana
Comemoração dos Aniversariantes do Mês	Valorizar a pessoa, integrante da tripulação, colocando-a em posição de destaque pela passagem do seu aniversário. Nesta oportunidade o Presidente parabeniza pessoalmente aos aniversariantes.	Nº de encontros por semana	1 x ao mês
Visitas aos departamentos e divisões	Mostrar aos novos membros da OM como funciona a organização	-	Sempre ao se apresentar na UJ
Participação em eventos externos	Buscar novas oportunidades.	Nº de encontros por mês	1 x ao mês
Participação nos fechamentos de projetos sociais	Contatar as pessoas da comunidade	Nº de encontros por trimestre	Trimestral
Contato por carta Eventual Anual	Apresentar aos fornecedores a Missão e os valores da UJ, bem como sua preocupação com a qualidade	-	Sempre que inserir um fornecedor no

		do serviço.		cadastro
Encontro com Fornecedores		Divulgar as práticas de avaliação dos fornecedores, considerando os valores e diretrizes organizacionais da UJ, visando incentivar a melhoria de seu desempenho atual e futuro.	Nº de encontros por semestre	Semestral
Participação em palestras de divulgação, em diversas organizações militares		Divulgar os produtos da da OM, demonstrando o empenho no cumprimento de sua missão, no caso da UJ ter clientes em potencial	Nº de encontros por trimestre	Trimestral

Quadro 6 - Indicadores de Liderança

Fonte: Elaborado pelo Autor

### b) Formação e Implementação de Estratégias

No que diz respeito ao quesito Estratégias e Planos, são analisados procedimentos utilizados pela Administração da UJ para a manutenção do processo de gestão estratégica administrativa e posteriores desdobramentos em planos de ação. Os indicadores selecionados para mensuração de estratégias e planos são aqueles que apresentam a capacidade de medir o alcance dos objetivos estratégicos em função das estratégias estabelecidas e da discussão conceitual que acontece, todos os anos, nas reuniões de revisão desse plano. A definição dos indicadores é feita de modo que as estratégias da UJ tenham pelo menos um indicador que possibilite o acompanhamento dos resultados obtidos em relação às metas estratégicas definidas para curto e longo prazos, conforme demonstrado:

ATIVIDADE	DESCRIÇÃO	INDICADOR	META
Auto-Avaliação baseada no PQGF da MB	Realização da Auto-Avaliação 1000 pontos, prevista nas publicações internas SGM-107 e EMA-134, adaptadas do PQGF à realidade da MB	Pontuação no diagnóstico do PQGF (NETUNO)	Acima de 750 pontos
Reuniões de Avaliação e Monitoramento	Nº de encontros por mês	Reunião para avaliar o andamento da gestão estratégica da UJ por intermédio do monitoramento das ações estratégicas	1 x ao mês
Reunião de Revisão do PE	Nº de encontros	Reunião para revisar os conceitos, objetivos, ações e metas contidas no PE	1 x ao ano
Pesquisa de Satisfação	Pesquisa de Clima Organizacional	Satisfação da Força	Acima de 80%

Interna	realizada em consonância com a Diretoria Geral de Pessoal da Marinha	de Trabalho	
Avaliação do Desempenho	Total produzido em relação ao total programado, principalmente para as UJ que prestam serviços (OMPS)	Desempenho da Força de Trabalho	Acima de 75%

Quadro 7 - Indicadores de Formação Estratégica

Fonte: Elaborado pelo Autor

Além dos indicadores acima, foi verificado na pesquisa que pode ser avaliado durante as auditorias de gestão o nível de divulgação dos dados contidos no PE ao público interno da UJ, tais como Visão de Futuro, Missão e Objetivos Estratégicos, como forma de permear por entre os servidores uma mentalidade estratégica.

### c) Imagem e Relacionamento com Usuários e Clientes

No que diz respeito a este quesito, são analisados procedimentos utilizados pela Administração da UJ para o cumprimento de suas tarefas institucionais, relacionando-o com as necessidades dos usuários atendidos pelos serviços prestados. No caso das OM que atendem ao público, avaliar como os serviços prestados satisfazem as demandas das pessoas.

Neste quesito, a pesquisa resultou em aspectos de avaliação que serão focados somente em UJ que atendam público externo. Somente foi encontrado um indicador que permitisse mensurar tal quesito.

INDICADOR	DESCRIÇÃO	META
Satisfação do Cliente	Pesquisa de Satisfação do Usuário/Cliente após o atendimento, para as UJ que prestam serviços ao público externo	85%
Encontro com Fornecedores	Divulgar as práticas de avaliação dos fornecedores considerando os valores e diretrizes organizacionais da UJ, visando incentivar a melhoria de seu desempenho atual e futuro	Semestral
Participação em palestras de divulgação em diversas organizações militares	Divulgar os produtos da da OM, demonstrando o empenho no cumprimento de sua missão, no caso da UJ ter clientes em potencial	Trimestral

Quadro 8 - Indicadores de Satisfação Cliente

Fonte: Elaborado pelo Autor

Além do indicador acima, os auditores de gestão devem avaliar se a UJ possui algumas boas práticas verificadas nas UJ visitadas, que devem ser sugeridas durante as auditorias, tais como:

- Existência de Carta ao Cidadão; e
- Existência de um setor de Ouvidoria.

#### **d) Responsabilidade Social**

No que diz respeito ao quesito Sociedade, são analisados procedimentos utilizados pela Administração da UJ para que impactem ou auxiliem sua atuação e projeção perante a sociedade e as comunidades próximas. Neste quesito, a pesquisa resultou apenas na apreensão de boas práticas cujo foco e o atendimento à aspectos de responsabilidade social junto a comunidade civil. Assim, os auditores de gestão devem avaliar se a UJ possui algumas boas práticas verificadas nas UJ visitadas, que devem ser sugeridas durante as auditorias, tais como:

- Doação de sangue pelos militares e servidores civis
- Existência de coleta seletiva de Lixo
- Existência de práticas de redução no consumo de água e energia elétrica
- Atividades filantrópicas, tais como visita à orfanatos e asilos
- Doação de material e mão-de-obra para auxílio de entidades escolares ou filantrópicas

#### **e) Informação e Gestão do Conhecimento**

No que diz respeito ao quesito em lide, é analisada a gestão e a utilização das informações pela Administração da UJ, a partir de métodos e ferramentas aplicados para indentificá-las, torná-las disponíveis e utilizá-las dentro da UJ.

Neste quesito, a pesquisa resultou apenas na apreensão de boas práticas cujo foco e o atendimento à aspectos de gestão da informação e do conhecimento. Assim, os auditores de gestão devem avaliar se a UJ possui algumas boas práticas verificadas nas UJ visitadas, que devem ser sugeridas durante as auditorias.

#### **I - Gestão da Informação**

Na pesquisa foi verificada a importância que as UJ visitadas dão a circulação da informação internamente. Foram obtidas as seguintes avaliações, que devem ser alvo de recomendação pelos Auditores de Gestão:

- método pelo qual as UJ divulgam suas informações para o público interno, público externo e clientes em potencial, tais como Murais ou quadro de avisos, Cartilha de Boas Vindas, Plano do Dia, Internet e Intranet e Palestras;
- utilização de sistemas corporativos nas atividades (quais, como funcionam); e
- verificar se público interno tem acesso a periódicos do tipo jornais e revistas (quais, em que meio)

## II - Gestão do Conhecimento

Segunda a pesquisa, foi verificado que as UJ visitadas consideram que o capital intelectual da organização constitui-se do conjunto de ativos intangíveis representados pelo acervo de conhecimentos e benefícios utilizados que agregam valor, aumentando a competitividade da organização, considerando que os ativos intangíveis consistem essencialmente nos recursos humanos especializados. Foram obtidas as seguintes avaliações da documentação pesquisada, que devem ser alvo de recomendação pelos Auditores de Gestão:

- verificar se a UJ incentiva a participação do pessoal em cursos, seminários, etc, visando ao desenvolvimento do capital intelectual;
- Verificar se a UJ promove fomento ao pensamento criativo e inovador por meio das seguintes práticas: Premiação por inovação e Premiação por destaques profissionais, por categoria (Oficiais, Praças e Servidores Civis).

### **f) A Tripulação, Seu Trabalho, Capacitação e Desenvolvimento**

No que diz respeito ao quesito Pessoas, é avaliada se as condições existentes no ambiente de trabalho, a capacitação e o desenvolvimento da força de trabalho, buscando verificar se são propícios à melhoria do desempenho da UJ.

Diante disto, a pesquisa nas UJ referência obteve os seguintes indicadores de pessoas, com ênfase na análise de atividades que devem ocorrer para alcançar a excelência neste quesito:

Indicador	Descrição	Fórmula	Meta
Indicador de Desempenho da Força de Trabalho	Demonstra a média da avaliação de desempenho dos militares e civis e prestadores de serviço	Soma dos conceitos das Avaliações de Desempenho/Total de Avaliações de Desempenho	$\geq 4$
Indicador de Capacitação da Força de Trabalho	Demonstra o percentual das pessoas capacitadas no ano em relação a quantidade total de pessoas da OM	Total de pessoas capacitadas/ Total de pessoas da OM	$\geq 50$
Indicador de Satisfação da Força de Trabalho	Demonstra o percentual de colaboradores que se encontram satisfeitos com a OM	Dados retirados da Pesquisa de Clima Organizacional	80%

Quadro 9 - Indicadores de Força de Trabalho

Fonte: Elaborado pelo Autor

### g) Processos

No que diz respeito ao quesito Processos, é analisada a gestão dos processos principais e de apoio realizados pela Administração da UJ, visando à operação eficaz e eficiente dos mesmos e a melhoria contínua.

Neste quesito, a pesquisa resultou apenas na apreensão de boas práticas nas UJ visitadas. Os auditores de gestão devem examinar se a organização auditada possui mapeados os processos de apoio e os processos de meio ou de atividade-fim. Tal avaliação deve ser realizada com base nas informações teóricas sobre Análise e Melhoria de Processos, pela qual os auditores, ao verificar um processo mapeado, deverão realizar uma avaliação dos pontos de controle, ações e monitoramento dos referidos processos.

#### 5.1.3 Entrevista com o Auditor do TCU responsável pelo Projeto Contas

Em princípio, a análise sobre o tema que envolve a nova metodologia de tomada e prestação de contas determinada pelo TCU seguiu o caminho da comparação exploratória entre a estrutura de avaliação determinada por aquela Corte de Contas e o referencial teórico obtido. Para Slomski (2005), a transparência total na gestão do patrimônio público pelos agentes responsáveis seria alcançada quando os elementos da governança pública forem estruturados dentro da gestão na forma de relacionamentos entre estes e os princípios fundamentais da *accountability*.

O referido entrevistado deu a entender que a reformulação que foi proposta pelo TCU é dinâmica e ainda será algumas outras vezes estudada, de acordo com os resultados apresentados.

Dentro dos estudos afetos à reformulação inicial, a Auditoria de Gestão estaria dentro da supervisão a ser feita para aferição do nível de adoção de diversos elementos de gestão que ainda não estão presentes na estrutura de governança da gestão pública brasileira. Segundo ele, da mesma forma, pode-se observar que esta nova forma de prestar contas, inserida no contexto do Poder Executivo Federal, foi fortemente influenciada pelos aspectos trazidos na Governança Corporativa empregados no setor privado em nível nacional e internacional. Segundo o referido Auditor, a intenção de se diminuir o número de UJ a terem suas contas tomadas foi diretamente proporcional à intenção de se aprofundar o nível de avaliação que se inicia com a Auditoria de Gestão, onde se pretende ir ao âmago das instituições avaliadas, com análises de grande amplitude formada pela aplicação de indicadores de desempenho de diversos tipos.

Ainda para o Auditor entrevistado, o Tribunal de Contas percebeu que os níveis estratégicos dos órgãos e entidades, notadamente da administração pública direta, não tinha preocupação em instituir controles para garantir que os objetivos estratégicos desses órgãos sejam atingidos e que haja a comprovação, ao final das auditorias, de que as instituições estão trabalhando com altos níveis de desempenho que se pretende na busca pela qualidade e pela excelência.

Na verdade, segundo esse prisma, percebe-se que essa ainda é uma realidade distante na administração pública. O auditor deixou claro que é normal que as instituições, por serem geridas com dinheiro público, pensem que avaliação de desempenho e presença de controles nos processos internos é atribuição exclusiva da unidade de auditoria, de controle interno, formalmente constituída, e não como um conjunto de mecanismos que deve permear toda a estrutura do órgão. Espera-se, com a nova metodologia apresentada, que aos poucos este paradigma comportamental seja quebrado, pois o que o TCU pretende com a inserção gradativa de mecanismos de governança na prestação de contas é justamente criar uma cultura na administração pública federal quanto à preocupação com desempenho e instituição de estrutura de controles internos pelos órgãos e entidades.

Dessa forma, a partir do exercício referência 2010, cujos relatórios de gestão estão chegando ao Tribunal até o final de julho de 2011, o TCU iniciou a exigência de pronunciamento do gestor e do órgão de controle interno sobre avaliação de desempenho, gestão de riscos e estruturas de controles das unidades jurisdicionadas. Nesse início, a intenção do Tribunal é no sentido de diagnosticar o quanto os gestores da unidade pensam sobre a necessidade de eles mesmos instituírem essa estrutura. Portanto, muito provavelmente, o Tribunal ainda não irá sensibilizar o julgamento da gestão com a avaliação advinda dessas primeiras informações.

#### **5.1.4 Correlações entre Avaliação da Gestão Governamental e os Princípios e Elementos de Governança Corporativa**

A partir do referencial teórico e do resultado da entrevista com o auditor do TCU, a pesquisa proporcionou um levantamento da correlação entre as informações gerais avaliadas quando da realização das Auditorias de Avaliação da Gestão por parte dos auditores de gestão da MB e os elementos e princípios de governança pesquisados, em conformidade com cada uma de suas definições e preceitos.

Tal correlação foi facilitada não só pela correspondência entre as definições precisas dos elementos e princípios de governança e as avaliações que o TCU está demandando. As intenções do TCU para a nova metodologia de tomada de contas, confirmadas durante a entrevista com o auditor daquela Corte de Contas, proporcionaram o entendimento de que a intenção desta reformulação é, antes de qualquer coisa, a tentativa de inserção gradativa de mecanismos de governança na prestação de contas das Unidades Jurisdicionadas, inculcando desta forma o uso de tais perspectivas de gestão organizacional do dia-a-dia dos órgãos.

No quadro 10 estão comentados e discutidos os motivos que levaram o pesquisador a enquadrar cada uma das informações requeridas pela Avaliação da Gestão, correlacionando-as aos princípios e elementos de Governança Corporativa.

Item	INFORMAÇÕES GERAIS A CONSTAR DO RELATÓRIO DE AUDITORIA DE GESTÃO (IN nº110/2010)	PRINCÍPIO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA CORRELATO	ELEMENTO DE GOVERNANÇA CORPORATIVO CORRELACIONADO
1.	Avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão, em especial quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas planejados para o exercício, identificando as causas de insucessos no desempenho da ação administrativa.	<b>Accountability.</b> MOTIVO: este princípio trata da prestação de contas perene e ampla sobre a atuação de gestor, que responderá integralmente por todos os atos que praticar no exercício de seu mandato, incluindo o paradigma da responsabilização pelo desempenho que neste quesito pode ser identificado com a mensuração do nível de alcance dos objetivos e metas planejados. (IBCG, 2004 e NAKAGAWA, 2007)	<b>Avaliação de Desempenho.</b> MOTIVO: oriunda da realização de comparações de desempenho e qualidade; poder de demonstrar à sociedade qual o potencial de retorno de seus tributos em termos de objetivos e metas sociais planejados; e verificação periódica se as estratégias organizacionais de curto, médio ou longo prazos estão sendo cumpridas, com ênfase na mensuração do desempenho organizacional, em especial quanto à eficácia e eficiência, é que este elemento se correlaciona aos aspectos qualitativos da gestão, incluindo os indicadores de gestão a serem medidos e gerenciados pelos gestores e avaliados pelos auditores. (SLOMSKI, 2005).
2.	Avaliação dos indicadores de gestão, pelo menos quanto à mensurabilidade e à utilidade do indicador, utilizados pelas unidades jurisdicionadas para avaliar o desempenho da gestão.		

Item	INFORMAÇÕES GERAIS A CONSTAR DO RELATÓRIO DE AUDITORIA DE GESTÃO (IN nº110/2010)	PRINCÍPIO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA CORRELATO	ELEMENTO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA CORRELACIONADO
3.	<p>Avaliação sobre o funcionamento do sistema de controle interno da UJ, devendo contemplar os seguintes aspectos:</p> <p>a) ambiente de controle;  b) avaliação de risco;  c) procedimentos de controle;  d) informação e comunicação;  e) monitoramento.</p>	<p><b>Accountability.</b> MOTIVO: para que um sistema de controle interno funcione, existe a plena necessidade de que haja, por parte dos decisores o monitoramento das ações administrativas como fomento à responsabilização pelo desempenho. Este quesito pode ser identificado com a mensuração do nível de alcance dos objetivos e metas planejados. (IBCG, 2004 e NAKAGAWA, 2007)</p> <p><b>Transparência.</b> MOTIVO: para que um sistema de controle interno funcione, existe a plena necessidade de que haja, por parte dos gestores, uma prestação de contas perene e ampla sobre sua atuação. Os Gestores devem saber que a boa comunicação interna e externa, de modo espontâneo, franco e célere, resulta num clima de confiança, tanto interno, quanto externo. (IBCG, 2004).</p>	<p><b>Gestão de Riscos.</b> MOTIVO: em qualquer que seja a instituição, a avaliação de riscos permite que se considere até que ponto eventos em potencial podem impactar a realização dos objetivos organizacionais. (SLOMSKI, 2005).</p> <p><b>Estrutura de controle administrativo.</b> MOTIVO: pois na gestão pública este elemento está direcionado à realização dos objetivos da organização através do desenvolvimento de processos de trabalho operacionais e sistemáticos, sem prejuízo ao erário público. (SLOMSKI, 2005).</p> <p><b>Controle do Patrimônio.</b> MOTIVO: pois na gestão pública este elemento é um procedimento estabelecido visando assegurar um efetivo controle sobre todo e qualquer valor do erário sob a responsabilidade do gestor. (SLOMSKI, 2005).</p>
4.	<p>Avaliação das Compras Governamentais e da situação das transferências mediante convênio, contrato de repasse, termo de parceria, termo de cooperação, termo de compromisso ou outros acordos, ajustes ou instrumentos congêneres, vigentes no exercício de referência</p>	<p><b>Conformidade.</b> MOTIVO: qualquer procedimento utilizado, direta ou indiretamente, para determinar que as ações praticadas estão em conformidade com as normas e leis que regem a atividade pública. (IBCG, 2004).</p>	<p><b>Conformidade.</b> MOTIVO: qualquer procedimento utilizado, direta ou indiretamente, para determinar que as ações praticadas estão em conformidade com as normas e leis que regem a atividade pública.</p>

Item	INFORMAÇÕES GERAIS A CONSTAR DO RELATÓRIO DE AUDITORIA DE GESTÃO (IN nº110/2010)	PRINCÍPIO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA CORRELATO	ELEMENTO DE GOVERNANÇA CORPORATIVO CORRELACIONADO
5.	<p>Avaliação, por amostragem, da regularidade dos processos licitatórios realizados por UJ, incluindo os atos relativos à dispensa e à inexigibilidade de licitação, selecionados pelo OCI com base nos critérios de materialidade, relevância e risco. O exame da regularidade dos processos da amostra deve contemplar os elementos abaixo:</p> <p>a) Motivo da contratação;</p> <p>b) Modalidade, objeto e valor da contratação;</p> <p>c) Fundamentação da dispensa ou inexigibilidade;</p> <p>d) Identificação do Contratado (nome/razão social e CPF/CNPJ).</p>	<p><b>Conformidade.</b> MOTIVO: qualquer procedimento utilizado, direta ou indiretamente, para determinar que as ações praticadas estão concernentes com as normas e leis que regem a atividade pública. (IBCG, 2004).</p> <p><b>Ética.</b> MOTIVO: os decisores devem considerar, nas decisões de compras governamentais, a perenidade das organizações e devem incorporar considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações. (IBCG, 2004).</p>	<p><b>Ambiente de Controle Administrativo.</b> MOTIVO: é a base para todos os outros elementos funcionarem, pois propicia disciplina aos processos organizacionais, influenciando estratégias, políticas e objetivos. Inclui os valores éticos, a competência e o desenvolvimento do pessoal. (SLOMSKI, 2005).</p>

Item	INFORMAÇÕES GERAIS A CONSTAR DO RELATÓRIO DE AUDITORIA DE GESTÃO (IN nº110/2010)	PRINCÍPIO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA CORRELATO	ELEMENTO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA CORRELACIONADO
6.	Avaliação da gestão de recursos humanos, destacando, em especial, a força de trabalho existente e a observância à legislação sobre admissão, remuneração, cessão e requisição de pessoal, bem como, se for o caso, sobre concessão de aposentadoria, reforma e pensão.	<p><b>Ética.</b> MOTIVO: os decisores devem considerar, nas decisões de gestão de recursos humanos, a perenidade das organizações e devem incorporar considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações. (IBCG, 2004).</p> <p><b>Equidade</b> MOTIVO: caracteriza-se pelo tratamento justo e igualitário de todos os grupos de capital ou dos demais stakeholders. (IBCG, 2004).</p>	<p><b>Estrutura de controle administrativo.</b> MOTIVO: pois na gestão pública este elemento está direcionado à realização dos objetivos da organização através do desenvolvimento de processos de trabalho operacionais e sistemáticos, sem prejuízo ao erário público. (SLOMSKI, 2005).</p> <p><b>Avaliação de Desempenho.</b> MOTIVO: oriunda da realização de comparações de desempenho e qualidade; poder de demonstrar à sociedade qual o potencial de retorno de seus tributos em termos de objetivos e metas sociais planejados; e verificação periódica se as estratégias organizacionais de curto, médio ou longo prazos estão sendo cumpridas, com ênfase na mensuração do desempenho organizacional, em especial quanto à eficácia e eficiência, é que este elemento se correlaciona aos aspectos qualitativos da gestão, incluindo os indicadores de gestão a serem medidos e gerenciados pelos gestores e avaliados pelos auditores. (SLOMSKI, 2005).</p>

Quadro 10: Correlação entre Elementos e Princípios de GC e Determinações do TCU

Fonte: Elaborado pelo Autor

Tal correlação denota a influência, em tese, de boas práticas trazidas da GC para a nova metodologia de tomada e prestação de contas determinada pelos TCU aos órgãos da MB por ele fiscalizados. Com essas correlações, fica evidenciada a força da influência de tais características junto às avaliações que foram demandadas por aquele Tribunal.

De outra forma, as informações gerais a constar do relatório de auditoria de avaliação da gestão, em relação à avaliação sobre os controles internos das UJ, deverão contemplar os aspectos ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010).

Não se pretendeu aqui exaurir a pesquisa em torno do tema proposto. É necessário que novos estudos sejam feitos de forma a continuar a pesquisa sobre as mudanças em andamento nos controles de gestão trazidos do setor privado para o setor público e assim contribuir de forma prática e acadêmica para com a busca na qualidade do emprego do erário.

## 5.2 MONTAGEM E VALIDAÇÃO DO ROTEIRO

### 5.2.1 O Roteiro de Auditoria de Gestão

Um roteiro de auditoria pode vir a funcionar como um guia a ser seguido numa auditoria que se iniciará. O TCU (2010) considera que roteiro de auditoria é um documento que objetiva definir padrões gerais de planejamento, execução e elaboração de relatório, propondo que sua utilização vem a contribuir para com o controle de qualidade de uma auditoria governamental.

De modo inicial, segundo o que se determinou na IN nº 110/2010, o aspecto mais amplo da avaliação da gestão é a avaliação do desempenho. Desta forma, o roteiro irá seguir essa perspectiva de avaliação, compondo o roteiro com as perspectivas de avaliação estratégica e qualitativa. Para tal, os indicadores de desempenho estratégico e qualitativos levantados pela pesquisa serão inseridos no roteiro.

Os indicadores serão utilizados pelos auditores internos, durante as Auditorias de Gestão, para guiar a avaliação de desempenho das Unidades auditadas. Diante dos dados coletados nesta pesquisa e em consonância com o objetivo geral proposto, qual seja, a análise do desempenho qualitativa das Unidades Jurisdicionadas da MB, com a utilização de indicadores de desempenho, que permitem mensurar o desempenho dos gestores nos gastos com o erário foi elaborado um roteiro inicial.

O roteiro inicialmente elaborado apresentou dois grandes grupos de indicadores: os indicadores de qualidade, provenientes do *benchmarking* realizado em Unidades da MB detentoras de prêmios de qualidade em vários níveis; e os indicadores estratégicos, oriundos de pesquisa documental e montagem de mapas estratégicos de unidades da MB selecionadas

na amostra. Convenciou-se denominar a área de auditoria a ser examinada durante a auditoria de gestão de área de desempenho qualitativa e estratégico.

### 5.3.2 A Validação

Após a prontificação do roteiro de auditoria, o mesmo foi disponibilizado a 22 dos 35 auditores internos da Marinha, acompanhado de um questionário (Apêndice B). Tal ação teve por objetivo verificar a visão de uma quantidade relevante de auditores (cerca de 63% do total de auditores) sobre o roteiro, visando estabelecer que o mesmo seja perfeitamente entendido por qualquer profissional de auditoria que se utilize dele para realização dos exames.

Com base nas respostas do questionário, foi possível colher os seguintes dados:

Todos os auditores que responderam a pesquisa têm formação na área de ciências sociais (administração/contabilidade/técnico em contabilidade/técnico em administração) e todos atuam efetivamente realizando auditorias. Do total pesquisado, assinalou-se que 30% dos profissionais compreenderam de modo PARCIAL o roteiro, tendo apresentado, como principal justificativa, a falta de conhecimento a respeito do programa de excelência da qualidade da MB – O Programa Netuno. Outros 65% assinalaram que compreenderam de modo INTEGRAL o roteiro em análise e 5% não responderam o questionário.

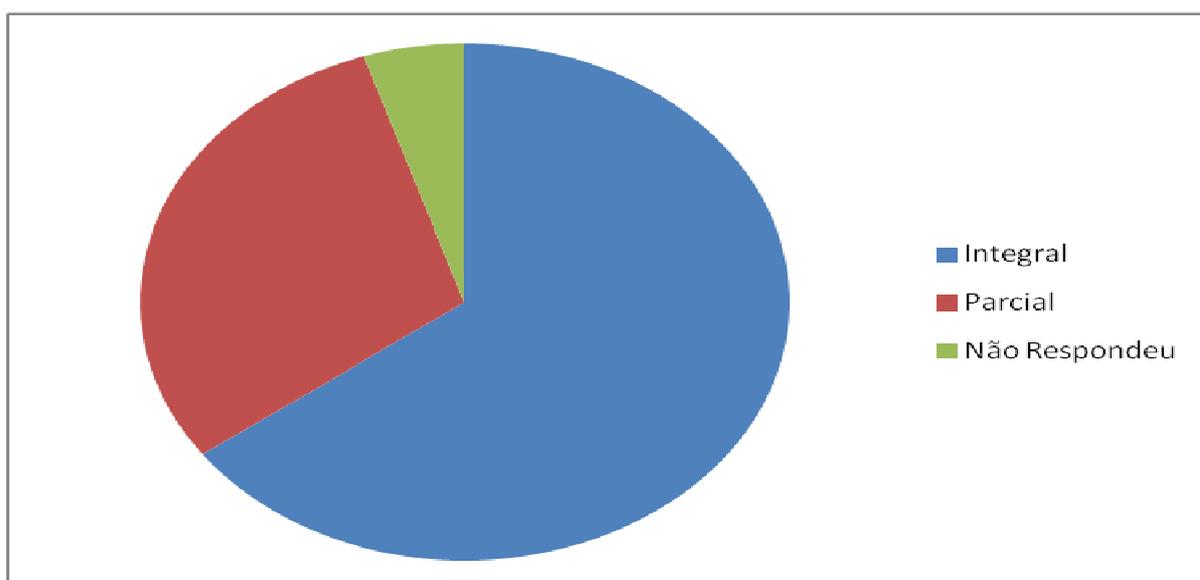


Figura 15 : Análise da Compreensão do Roteiro - Auditores Entrevistados

Fonte: Elaborado pelo Autor

Não foram feitas críticas ao roteiro. Apenas foram sugeridas melhorias que, após analisadas, foram inseridas no corpo do roteiro, tais como:

a) Para o indicador de qualidade contido no item 1.4 Indicador de Desempenho da Força de Trabalho, dois auditores sugeriram que se criasse premiações do tipo viagens ou comissões envolvendo percepção de diárias para o pessoal com Desempenho maior ou igual a 5 (o desempenho vai de 0 a 5)

Com relação a esta sugestão, foi verificado que este tipo de premiação depende da disponibilidade de receitas orçamentárias e, tendo em vista as restrições orçamentárias impostas ao Ministério da Defesa, tal sugestão não foi inserida no roteiro.

b) Na lista de indicadores estratégicos afetos à Diretoria Geral de Pessoal da Marinha (DGPM), um auditor sugeriu a criação de um indicador para monitoramento do tempo médio para pagamento de pensões alimentícias e pensões por morte e invalidez.

Com relação a esta sugestão, pelo fato de uma das tarefas afetas à DGPM ser a de supervisionar o Sistema de Proventos e Pensões, no que se refere aos militares inativos e aos pensionistas da Pensão Militar, tal sugestão foi acatada, e foi inserido no roteiro um indicador estratégico que irá monitorar o tempo de pagamento de pensões aos servidores, militares e dependentes.

c) Os auditores que analisaram o roteiro e enquadraram o mesmo como parcialmente entendido sugeriram que a Diretoria de Contas da Marinha programasse treinamentos para todos os auditores, tendo como assunto principal o Programa Netuno.

Com relação a esta sugestão, os auditores passam anualmente por reciclagens que incluem treinamentos de todos os assuntos relativos a auditoria e correlatos. Será sugerido à Direção da Organização que ao longo dos próximos anos sejam programados treinamentos sobre o assunto em lide.

Após as melhorias propostas pelos auditores questionados e com as alterações devidas, foi elaborado um roteiro final (Apêndice A) o produto da pesquisa chegou ao final, tendo-se considerado que o mesmo está pronto e válido para aplicação nas futuras auditorias de avaliação da gestão.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os questionamentos apresentados no início da pesquisa foram plenamente atendidos. Primeiramente, com o estudo dos aspectos teóricos que permeiam a Governança Corporativa, pode-se elaborar uma correlação entre aspectos de avaliação do desempenho que serão examinados quando da realização da Auditoria de Avaliação da Gestão, oriundos de instruções legais do TCU. A correlação realizada denota a influência, em tese, de boas práticas trazidas da GC para a nova metodologia de tomada e prestação de contas determinada pelos TCU aos órgãos da MB por ele fiscalizados. Com essas correlações, fica evidenciada a força da influencia de tais características junto às avaliações que foram demandadas por aquele Tribunal. Ficou comprovada, desta forma, que a nova metodologia de tomada de contas determinada pelo TCU é influenciada não só por princípios mas também por elementos de Governança Corporativa.

A questão principal abordada foi a possibilidade da montagem e validação um roteiro, baseado em indicadores de desempenho, visando a análise estratégica e qualitativa das atividades de gestão das unidade da Marinha do Brasil frente ao erário sob sua responsabilidade. Com base no referencial teórico, o roteiro inicial foi montado, tendo por inicial dados estratégicos, que num conjunto geral contribuem de forma organizacional para a missão global da Marinha e que foram obtidos durante auditorias realizadas em campo pelo pesquisador; e também tendo por base dados qualitativos, oriundos de unidades da Marinha do Brasil que são destaques no meio interno à Marinha e em âmbito governamental como um todo, pelo caminho referencial que trilham rumo à excelência na qualidade de seus serviços.

Após o roteiro inicial montado, o mesmo foi colocado à prova, frente a pelo menos 60% dos auditores internos que a Marinha do Brasil possui em seus quadros funcionais, pôde o roteiro final se tornar válido para aplicação nas Auditorias de Avaliação de Gestão que se iniciarão a partir de 2012, com a plena confiança de ter sido relevante para os trabalhos de auditoria que serão traçados. A observância de quesitos de boa gestão do erário público, atrelados ao exame dos processos organizacionais afetos à tal tarefa, em âmbito interno, corroboram a idéia de que a auditoria de gestão, em seu amplo escopo de avaliações e análises, proporcionará uma grande contribuição para a otimização e efetividade dos caminhos de excelência perseguidos pelos gestores públicos.

Outra consideração está atrelada ao fato de que a mensuração dos resultados que contribui para a transparência e para a obtenção de serviços com qualidade, no sentido alcançado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. A busca pela qualidade exigida do administrador público é o caminho de excelência que a sociedade quer e por intermédio da qual se deixa evidenciar o sentido mais almejado das ações governamentais, caracterizado pela possibilidade de efetiva participação e fiscalização da sociedade.

Dentro desta resposta à sociedade está a necessidade de realizar-se a avaliação da qualidade e encerrado em seu cerne de entendimento, encontra-se o controle desejado por todos, assim entendido como a conseqüência da verificação e do exame amplo, corretivo e de assessoramento, escopo maior desta nova tendência de avaliação. Garante-se assim atuação conforme os desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática.

Apesar de a Constituição Federal de 1988 garantir que os agentes responsáveis pelo emprego do erário devam garantir gestão eficiente no uso daquele dinheiro público, somente com a quebra dos paradigmas que estão ocorrendo, fruto do desenvolvimento de avaliações de desempenho governamental, é que a responsabilização neste campo surtirá efeito. O controle externo e o controle interno dos órgãos governamentais, a partir desta reformulação, passarão a fomentar boas práticas e a exigir o cumprimento dos princípios da boa gestão administrativa.

O presente trabalho tende a promover grande contribuição teórica para a Marinha do Brasil e também para a Administração Pública em geral, tendo em vista seu ineditismo e a carência de referenciais bibliográficos sobre o tema Auditoria de Avaliação da Gestão. O papel principal deste pesquisa foi o de estabelecer uma quantidade de indicadores estratégicos e de qualidade que permitam acompanhar o desempenho dos gastos com o erário. Em segundo lugar verificou tendências que já são aplicadas em outras áreas das ciências sociais, confrontando seu resultado com a nova tarefa atribuída às Unidades Jurisdicionadas e ao Controle Interno da Marinha pelo TCU. Dessa forma, as área governamental e acadêmica poderão conhecer um pouco mais da avaliação de desempenho, com vistas a cumprir a tarefa constitucional de empregar o erário com qualidade, contribuindo de tal maneira para atender ao controle social cada vez mais forte.

Elaborando o plano estratégico, conhecerão os gestores e o público interno das organizações, as fraquezas da organização (provenientes do ambiente interno) e as ameaças (provenientes do ambiente externo), devidamente identificadas no Plano Estratégico das UJ o que consequentemente possibilitará a percepção dos riscos que se contrapõem aos objetivos da entidade. Esta é, em tese, uma das formas de se realizar a avaliação de desempenho Se os riscos são fatores considerados impactantes ao cumprimento da missão institucional da UG, por conseguinte o alcance de seus objetivos estratégicos e de sua visão de futuro estará ameaçado caso não se acompanhe e se mitiguem tais riscos.

A mensuração da qualidade propriamente dita seguiu padrões estabelecidos pelo programa de qualidade da Marinha – O Programa Netuno. Por este motivo, alguns dos exames a serem realizados estão presentes no roteiro na forma de verificação factual ou documental, pois em alguns casos não se pode utilizar indicadores de desempenho. Além disto, como o objetivo é a avaliação quantitativa da gestão, foi verificada a necessidade de fomentar o trabalho da gestão administrativa em cima de processos mapeados, com o intuito de facilitar a mensuração de pontos de controle e dos indicadores. Assim, foi inserido no roteiro um campo com o exame da Análise de Melhoria de Processos. Segundo o COSO (2010), tendo em mãos os processos organizacionais mapeados pelos gestores, o auditor deverá criar uma rotina que facilitará a execução dos exames, de modo a conhecer as prioridades e os pontos de maior atenção para a auditoria. Ainda segundo o referido órgão, a tendência mundial é a de realização de auditoria com foco em processos organizacionais previamente mapeados.

É notória a importância que se deve dar aos levantamentos preliminares das análises de determinadas instituições, face ao enquadramento dos tipos de auditorias a serem realizados e em virtude da importância estratégica dessas UJ, que devem ser avaliadas de forma mais profunda e técnica do que outras que, pela sua própria missão institucional, não requerem tanta atenção.

Conclui-se, por fim, que a responsabilização do agente será sempre evidenciada quando houver nos atos praticados pelos gestores, descumprimento da missão instituída em normas, regulamentos e leis e das boas práticas de gestão do erário público, seja de forma passada ou presente.

Em que pese a importância e a relevância das atividades e funções da Marinha do Brasil no contexto do Ministério da Defesa, tanto no campo operacional, quanto nos campos contábil, financeiro, e patrimonial e quanto à legalidade, à legitimidade, e à economicidade, os militares atuam da mesma forma que qualquer outro administrador público estando, portanto, ao final das opiniões emitidas pelo auditor em relatório de avaliação de gestão, passível das mais diversas e previstas sanções da lei.

#### 6.1 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Sugere-se que em trabalhos futuros, a avaliação da gestão seja pesquisada utilizando-se a ferramenta de benchmarking aplicada a organismos semelhantes de outros países, tais como a Marinha Norte-Americana ou Francesa. Deixa-se também, como sugestão para pesquisa futura, a efetiva verificação da aplicação do roteiro montado nas auditorias de gestão no biênio 2012-2013, a fim de se avaliar se os parâmetros requeridos pelo TCU estão sendo, na prática, acompanhados pelos gestores e avaliados pelos auditores.

## BIBLIOGRAFIA

ABRAHAMSON, 1991. Eric. **Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations**. Academy of Management Review, 1991.

ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente**. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter. Reforma do Estado e administração pública gerencial. 7. ed. São Paulo: FGV, 2006.

ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, Maria Rita Garcia. **Finanças públicas democracia e accountability**. In: Ciro Biderman; Paulo Arvate. (Org.). Economia do Setor Público no Brasil. 1 ed. Rio de Janeiro: Editora Campus e FGV, 2004.

ALMEIDA, Marcelo C. **Auditoria, um Curso Moderno e Completo**. São Paulo: Atlas, 2009.

ANDRADE, Andréa; ROSSETI, José P. **Governança Corporativa**. São Paulo: Atlas, 2004.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ARAÚJO, L. C. G. de. **Organização, sistemas e métodos e as modernas ferramentas de gestão organizacional**. São Paulo: Atlas, 2001.

ARAÚJO, A.L.R. **Métodos de Análise de Requisitos**. 2004. Disponível em <http://www.univila.br/professores/andrearaujo/>. Acesso em: 19/12/2009.

ARRUDA, Maria Cecília C. **Código de Ética: um instrumento que adiciona valor**. São Paulo: Negócio, 2002.

ATHMAY, Alaa-Aldin. **Performance auditing and public sector management in Brunei Darussalam**. International Journal of Public Sector Management, 2008. Disponível em <http://www.emeraldinsight.com/0951-3558.html> . Acesso em 24/09/2010.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. **Dispõe sobre a Lei Orgânica do TCU e dá outras providências**. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br) . Acesso em 14/01/2010.

\_\_\_\_\_. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Estado**. Brasília, DF: MARE/Presidência da República, 1995.

\_\_\_\_\_. 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, 2010.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.021, de 22/01/2007. **Cria a Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações Societárias da União - CGPAR**, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Indicadores de Programas: Guia Metodológico**. Brasília: MPOG, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. **Curso de Direito Administrativo**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BARGUES VELA, José M. **Concepto y Principios de Contabilidad Pública**. Madrid: Edición do Ministério de Economía y Hacienda, 1999.

BOYNE, G; JAMES, O.; JOHN, P.; PETROVSKY, N. **Does Public Service Performance Affect Top Management Turnover?** Published by Oxford University Press on behalf of the Journal of Public Administration Research and Theory, 2010. Disponível em <http://jpart.oxfordjournals.org/> . Acesso em 24/04/2010.

BOYNTON, W; JOHNSON, R. **Auditoria**. São Paulo: Atlas 2006.

BRENNAN, N.M; SOLOMON, J. **Corporate Governance, Accountability and Mechanisms of Accountability: an Overview**. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2008. Disponível em <http://www.emeraldinsight.com/0951-3574.html> . Acesso em 18/08/2010.

BRESSER PEREIRA Luiz Carlos. **A reforma do estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle**. Cadernos MARE da Reforma do Estado 1: 7-57.1997.

\_\_\_\_\_. **Reforming of the new public management: now in the latin-american agenda, however**. International Journal of Political Studies, nº3, 2001.

\_\_\_\_\_. **Construindo o Estado republicano: democracia e reforma da gestão pública**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

BEZERRA, Marlene J. **Sistemas de Gestão e os Critérios de Excelência do Prêmio Nacional de Qualidade – PNQ: um instrumento de avaliação para o segmento educação**. 2002. 151 f. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão). Departamento de Engenharia de Produção, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2002.

CALDEIRA, Jorge. **A Implementação do *Balanced Scorecard* no Estado**. Lisboa: Almedina, 2008.

CAMPOS, J.A. **Cenário Balanceado – painel de indicadores para gestão estratégica de negócio**. São Paulo: Aquariana. 1998.

CARR, David; LITTMAN, Ian. **Excelência nos Serviços Públicos – A Gestão da Qualidade Total na Década de 90**. São Paulo: Qualitymark, 1995.

CARVALHO, Lúcio R. **Proposta de Um Sistema de Indicadores de Qualidade e Produtividade para Área de Distribuição de Refeições**, 2002. 164 f. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão). Departamento de Engenharia de Produção, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2002.

CASTANHEIRA, Nuno M. **Auditoria Interna Baseada no Risco – Estudo de Caso Português**. Dissertação, 2007. 154 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Universidade do Minho. Braga, 2007.

CATALÁ, Joan P. **Derecho y management em lãs Administraciones Públicas, in Lecturas de Gestión Pública**. Madrid: Ministério de Administraciones Públicas, Boletín Oficial Del Estado. 1996.

CHIAVENATO, Idalberto. **Planejamento Estratégico**. Campus: São Paulo, 2001.

\_\_\_\_\_. **Gestão de Riscos Organizacionais**. Campus: São Paulo, 2008.

\_\_\_\_\_. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. São Paulo: Campus, 2008.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M.; SANT'ANA, L. E. **O benchmarking como suporte ao sistema de inteligência competitiva**. Revista de Negócios, Blumenau, v. 9, n. 4, out./dez. 2004.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise risk management**. 2004. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em 20/04/2010.

CORDERY, C.; BASKERVILLE, R.; PORTER, B. **Control or collaboration? Contrasting Accountability Relationships in the Primary Health Sector**. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2010. Disponível em <http://www.emeraldinsight.com/0951-3574.html>. Acesso em 18/08/2010.

COSTA, FL; CASTANHAR, J. C. **Avaliação de Programas Públicos: Desafios Conceituais e Metodológicos**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, set/out, 2003.

CRUZ, Flávio. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2007.

CUPELLO, S. L. da C. **Uma contribuição para a avaliação do sistema de controles internos em uma instituição financeira com foco em operações de tesouraria**. Dissertação de Mestrado. Faculdades Ibmecc, Rio de Janeiro, 2006.

CURY, A. **Organizações e Métodos: Uma Visão Holística**. São Paulo: Atlas, 2000.  
DIAS, Sérgio Vidal S.. **Auditoria de Processos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2008.

DITTENHOFER, Mort. **Performance Auditing in Governments**. Managerial Auditing Journal, 2001. Disponível em <http://www.emerald-library.com/ft> . Acesso em 24/09/2010.

DONANGELO, M; MACEDO, G; MORETO, D. **Implementação de Indicadores Estratégicos**. Artigo Cinetífico apresentado no ENEGEP, 2004 Florianópolis.

DRUCKER, P. F. **A Prática da Gestão**. São Paulo: Agir, 1986.

DRUCKER, Peter. **Administrando em Tempos de Grandes Mudanças**. São Paulo: Pioneira, 1999.

ENAP. **Caderno nº 30 – Guia sobre a Gestão de Riscos no Setor Público**. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=258>>. Acesso em 14/12/2010.

\_\_\_\_\_. **Caderno nº 19 - Experiências de Avaliação de Desempenho na Administração Pública Federal**. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=258>. Acesso em 14/12/2010.

\_\_\_\_\_. **Caderno nº 10 - O Impacto do Modelo Gerencial na Administração Pública**. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=258>. Acesso em 14/12/2009.

\_\_\_\_\_. **Curso: Elaboração de Indicadores de Desempenho**. Brasília, 1996.

ESTADO-MAIOR DA ARMADA Normas EMA-134. Vol. Único. **Normas sobre Gestão Administrativa na Marinha do Brasil**. Rio de Janeiro, 2011.

ESTRADA, Francisco Moyado. **Gestión pública y calidad: hacia La mejora continua y El rediseño de las instituciones Del sector público**. CLAD - Centro Latinoamericano de Administraciona para El Desarrollo, Lisboa, 2002. Disponível em <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/clad/clad0043302.pdf>. Acesso em 12/03/2010.

FALCONI, Vicente Campos. **Gerenciamento pelas Diretrizes**. Belo Horizonte: Editora Fundação Christiano Ottoni, 1999.

\_\_\_\_\_. **TQC – Gerenciamento da Rotina do Trabalho**. Belo Horizonte: Editora Fundação Christiano Ottoni, 1999.

FAYOL, Henry. **Administração Industrial e Geral**. São Paulo: Atlas, 1999.

FERNANDES, A. C. **Scorecard Dinâmico – Em Direção à Integração da Dinâmica de Sistemas com o Balanced Scorecard**. 2003. 186 f. Tese ( Doutorado em Engenharia de Produção). COPPE, Universidade Federal do Rio de Janeiro. 2003.

FERNANDES, César Simplicio e MARQUES, Fábio Ferreira. **Sistema de Informações gerenciais de OMPS: uma experiência de desenvolvimento baseado em componentes**. Disponível em <http://www.sdms.mar.mil.br/artigos/6905-revisado.pdf>. Acesso em 29/02/2011.

FPNQ – Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade. **Planejamento do Sistema de Medição do Desempenho Global**. São Paulo: FPNQ, 2011.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil: Normas de Auditoria, Procedimentos e Papéis de trabalho, Programas de Auditoria e Relatórios de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

GAINS, Francesca; STOKER, Gerry. **Delivering ‘Public Value’: Implications for Accountability and Legitimacy**. Published by Oxford University Press on behalf of the Journal of Hansard Society for Parliamentary Government, 2009. Disponível em <http://www.jstor.org/stable/2983096>. Acesso em 24/09/2010.

GARIBA JÚNIOR, M. **Um modelo de avaliação de cursos superiores de tecnologia baseado na ferramenta benchmarking**. 2005. 304 f. (Tese – doutorado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

GENDRON, Y.; COOPER, D.J.; TOWNLEY, B. **In the name of accountability - State Auditing, Independence and New Public Management**. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2000. Disponível em <http://www.emerald-library.com/ft> Acesso em 18/08/2010.

GHELMAN, Silvio. **Adaptando o *Balanced Scored Card* aos Preceitos da Nova Gestão Pública**. 2006. 86f. (Dissertação – Mestrado em Sistemas de Gestão). Programa de Pós-Graduação em Sistemas de Gestão, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2006.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antônio L. **Auditoria Operacional e de Gestão**. Atlas: São Paulo, 1999.

GRATERON, Ivan R. G. **Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público**. 1999. Disponível em <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad21/auditoria.pdf> . Acesso em 18/12/2009.

GREY, Andrews; JENKINS, Bill. **Codes of Accountability in the New Public Sector**. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 1993. Disponível em <http://www.emerald-library.com/ft> . Acesso em 24/09/2010.

GRIMSHAW, J.; BARON, G.; MIKE, B; EDWARDS, N. **How to Combat a Culture of Excuses and Promote Accountability**. Journal of Strategy and Leadership, 2006. Disponível em <http://www.emerald-library.com/ft> Acesso em 18/08/2010.

HM Treasury. **The Orange Book. Risk Management: principle and concepts**. London, UK, 2004.

HILLSON, David. **Gerenciamento de Riscos, melhores práticas e desenvolvimentos futuros**. Revista Mundo Project Management. 2009. Disponível em <http://www.risk-doctor.com/pdf-files/mundopmpaperoct05portuguese.pdf>. Acesso em 12/04/2011.

HOOD, C. and ROTHSTEIN, H. 2000. **Business Risk Management in Government: Pitfalls and Possibilities. Annex 2 in Report by the Comptroller and Auditor-General: Supporting Innovation: Managing Risk in Government Departments**. Disponível em

<http://www.kcl.ac.uk/schools/sspp/geography/people/acad/drhenryrothstein/rothsteinpub>. Acesso em 23/05/2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBCG. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBCG 2010**. Disponível em [www.ibgc.org.br](http://www.ibgc.org.br). Acesso em 20/05/2009.

THE INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. Disponível em [www.ifac.org/publications](http://www.ifac.org/publications). Acesso em 25/10/2010.

THE INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Código de Ética e Normas de Auditoria**. Disponível em [www.intosai.org](http://www.intosai.org). Acesso em 12/02/2011.

JANUZZI, P. M. **Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil**. Revista do Serviço Público. Rio de Janeiro, jan/fev, 2002.

JENSEN, M. C. **A theory of the firm: governance, residual claims, and organizational forms**. 1. ed. Harvard University Press, 2001.

JENSEN, M. C. **Value Maximization, Stakeholder Theory and the Corporate Objective Function**. Business Ethics Quarterly, 2002.

JONES, M.J. **Internal Control, Accountability and Corporate Governance**. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2008. Disponível em <http://www.emeraldinsight.com/0951-3574.html>. Acesso em 18/08/2010.

JÚNIOR, Eudes M.T. **Auditoria de Desempenho: O Desafio de Otimizar a Avaliação da Gestão Pública**. Disponível em <http://www.redecontabil.com.br/artigo/arquivos/art-37.pdf>. Acesso em 02 de março de 2010.

JUND, S. **Auditoria: Conceitos, Normas Técnicas e Procedimentos**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

JURAN, J. M. **Planejamento para a Qualidade**. São Paulo: Pioneira. 1992.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação - Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S; NORTON, D. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KONDO, Seiichi et al. **Transparência e Responsabilização no Setor Público: fazendo acontecer**. Brasília: MP, SEGES, 2002.

LEIBFRIED, K. H. J.; McNAIR, C. J. **Benchmarking: uma ferramenta para a melhoria contínua**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

LIMA, Dagomar H. **Responsabilização e Controle Externo da Administração Pública**.

Revista do TCU. Brasília, 2008.

LIMA, L. Henrique. **Controle Externo**. São Paulo: Campus, 2007.

LIMA, Paulo D. **A Excelência na Gestão Pública**. São Paulo: Qualitymark, 2007.

LUZIO, Eduardo; GREENSTEIN, Shane. **Measuring the Performance of a Protected Infant Industry: The Case of Brazilian Microcomputers**. Published by The MIT Press on behalf of the Review of Economics and Statistics, 1995. Disponível em <http://www.jstor.org/stable/2109811> . Acesso em 24/09/2010.

MARINHA DO BRASIL. **Visão, Missão e Poderes**. Disponível em <http://www.mar.mil.br> . Acesso em 23/06/2010.

MARQUES, Maria C. **Aplicação dos Princípios da Governança Corporativa ao Sector Público**. Revista de Administração Contemporânea, V.11, n 2, 2002. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rac/v11n2/a02v11n2.pdf>>. Acesso em 14/11/2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **A política orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2003.

MEIER, K.J.; O'TOOLE JR, L.; BOYNE, G.A.; Walker, R. M. **Strategic Management and the Performance of Public Organizations: Testing Venerable Ideas against Recent Theories**. Journal of Public Administration Research and Theory, 2006. Disponível em <http://jpart.oxfordjournals.org/> . Acesso em 24/04/2010.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 2009.

MILESKI, Hélio S. **O Controle da Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2003.

MINISTÉRIO DA CASA CIVIL. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília, 2000. Disponível em [www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101). Acesso em 25/02/2010.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização**. Brasília, 2005. Disponível em [www.gespublica.gov.br](http://www.gespublica.gov.br) . Acesso em 10/03/2009.

MINTZBERG, H. **The structuring of organizations: a synthesis of the research**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1979.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de Estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo da Estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MOORE, Michael. **Creating public value: Strategic management in government.** Cambridge, Harvard University Press, 1995.

MORGAN, Glenn; WILLMORT, Hugh. **New Accounting Research: On Making Account More Visible.** Accounting, Auditing & Accountability Journal, 1993. Disponível em <http://www.emerald-library.com/ft> . Acesso em 24/09/2010.

MONTGOMERY, C.; PORTER, M. E. **Estratégia: A Busca da Vantagem Competitiva.** Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MOTTA, João M.. **Auditoria: princípios e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1988.

MOYNIHAN, Donald; PANDEY, Sanjay. **The Big Question for Performance Management: Why Do Managers Use Performance Information?** Published by Oxford University Press on behalf of the Journal of Public Administration Research and Theory, 2010. Disponível em <http://jpart.oxfordjournals.org/> . Acesso em 24/04/2010.

MUSCAT, A. R. N.; FLEURY, A. C. C. **Indicadores de qualidade e produtividade na indústria brasileira.** Revista Indicadores da Qualidade e da Produtividade, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **Accountability, a Razão de Ser da Contabilidade.** Revista Contabilidade e Finanças do Conselho Federal de Contabilidade. São Paulo: Mai/Ago, 2007. Disponível em [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-70772007000200001&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772007000200001&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt) . Acesso em 12/04/09.

NIVEN, P. **Balanced Scorecard Passo-a-Passo.** São Paulo: Qualitymark, 2007.

NIVEN, P. **Balanced Scorecard step by step for Government and Nonprofit Agencies.** New Jersey: John Wiley & Sons, 2008

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. **Framework for Environmental Indicators,** Paris, 2002.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **Normas de Auditoria do Intosai.** Trad. do Tribunal de Contas da União. 1ª Ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2004.

OSÓRIO, Fábio M. **Novos Rumos da Gestão Pública Brasileira: Dificuldades Teóricas ou Operacionais?** 2005. Disponível em [www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=18](http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=18) . Acesso em 22/01/2009.

OTT, J. Steven; HYDE, Robert C.; e SHAFRITZ, Jay M. **Public management: The essential readings.** Chicago: Lyceum Books/Nelson-Hall, 2002.

PANDIANI, J.; BANKS, S.; SCHACHT, W. **Personal Privace Versus Public Accountability: A Technological Solution to an Ethical Dilemma.** The Journal of Behavioral Health Services & Reseach, 1998. Disponível em Disponível em <http://www.emerald-library.com/ft> . Acesso em 24/09/2010.

PAULA, Ana P.P. **Por Uma Nova Gestão Pública.** São Paulo: FGV, 2007.

PEDRO, José M. **O Balanced Scorecard do Sector Público. Rede Comum de Conhecimentos de Portugal.** Disponível em [www.rcc.gov.pt/SiteCollectionDocuments/BSC\\_Sector\\_Publico\\_2004.pdf](http://www.rcc.gov.pt/SiteCollectionDocuments/BSC_Sector_Publico_2004.pdf). Acesso em 13/03/2010.

PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres; DOTTI, Marinês Restelatto. **Alterações do contrato administrativo: releitura das normas de regência à luz do gerenciamento de riscos, em gestão pública comprometida com resultados.** *Biblioteca Digital Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP*, Belo Horizonte, ano 8, n. 88, 2009. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=57246>. Acesso em 26/05/2009.

PEREZ JUNIOR, J. H. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos.**São Paulo: Atlas, 1998.

PETERS, B. Guy; PIERRE, Jon. **Administração pública – Coletânea da Escola Nacional de Administração Pública – ENAP.** Brasília: Unesp, 2010.

POPINIGIS, Flávio. **Indicadores de Desempenho Organizacional: conceitos básicos: curso de Indicadores de Desempno,** Escola de Administração e Negócios - Brasília, mai 2010. Apostila.

POWER, Michael. *The risk management of everything: rethink the politics of uncertainty.* London, UK, 2004.

RABELO, F.; SILVEIRA, J.M. **Estruturas de governança e governança corporativa: avançando na direção da integração entre as dimensões competitivas e financeiras.** Texto para Discussão N° 77, IE-UNICAMP, Campinas, 1999.

REBELO, Antônio R.C. **Auditoria da Qualidade.** São Paulo: Qualitymark, 1995.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria de Gestão - Uma Forma Eficaz de Promoção da Accountability.** Anais do XXXI EnANPAD. Rio de Janeiro: 2007.

ROCHA, C.; QUINTIERE, M. **Auditoria Governamental.** Curitiba: Juruá, 2008.

RUMMLER, G.A.; BRACHE, A.P. **Melhores Desempenhos das Empresas – Ferramentas para a Melhoria da Qualidade e da Competitividade.** São Paulo, Makron Books Editora, 1992.

SÁ, A. Lopes. **Curso de Auditoria.** S. Paulo: Atlas, 1980.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à Auditoria.** S. Paulo: Atlas, 1988.

SANTOS, Paulo S.M. **Gestão De Riscos Empresariais.** São Paulo: Novo Século, 2009.

SANTOS, J. Luiz; SCHIMIDT, Paulo; GOMES, J. M. Matsumura. **Fundamentos de Auditoria Contábil.** São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, Carlos; VASCONCELOS, André; TRIBOLET, José. **Da *framework* CEO à auditoria de sistemas de informação.** Disponível em: <<http://www.inescid.pt/pt/indicadores/Ficheiros/2114.pdf>>. Acesso em: 1 fev. 2011.

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

SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.** Disponível em <[http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01\\_06abr2001](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001)>. Acesso em 14/12/2008.

SECRETARIA GERAL DA MARINHA. Normas SGM-107. Vol. Único. **Normas sobre Gestão Administrativa na Marinha do Brasil.** Rio de Janeiro, 2011.

\_\_\_\_\_. Normas SGM-601. Vol. Único **Normas Sobre Auditoria, Análise, Prestação e Tomada de Contas na Marinha.** Rio de Janeiro, 2009.

SENGE, Peter. **A Quinta Disciplina.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

SHLEIFER, Andrei, VISHNY, Robert. **A Survey of Corporate Governance.** Journal of Finance, v. 52, n. 2, 1997.

SHIBA, S; GRAHAM, A; WALDEN, D. **TQM – Quatro Revoluções na Gestão da Qualidade.** São Paulo: Bookman, 1995.

SILVA, José A. B.; ALVES, Erlison C.; MAFRA, Márcio P. A.; MARQUES, Heider C. **As medidas de desempenho como uma ferramenta de gerenciamento.** In: XII Congresso Nacional de Estudantes de Engenharia Mecânica, 8, 2005, São Paulo. Disponível em [http://www.cultura.ufpa.br/petmec/index\\_arquivos/meddesemp.pdf](http://www.cultura.ufpa.br/petmec/index_arquivos/meddesemp.pdf). Acesso em 17/12/2008.

SILVA, A. FONSECA, A. **Controle Gerencial por meio do *Benchmarking*: o Caso de Uma Organização de Ciência e Tecnologia da Marinha do Brasil.** Artigo Científico publicado na Revista de Contabilidade da UFMG. Belo Horizonte, 2009.

SLOMSKI, V. **Controladoria e Governança no Setor Público.** São Paulo: Atlas, 2005.

SMITH, Peter. **The Use of Performance Indicators in the Public Sector.** Published by Oxford University Press on behalf of the Journal of Royal Statistical Society, 1990. Disponível em <http://www.jstor.org/stable/2983096> . Acesso em 24/09/2010.

SOLE, Francesco. **A Management Model and Factors Driving Performance in Public Organizations.** Measuring Business Excellence, 2009. Disponível em <http://www.emerald-library.com/ft> . Acesso em 24/09/2010.

SRINIDHI, B. **Strategic Quality Management.** International Journal of Quality Science, v. 3, n.1, p. 38-70, 1998.

STEINBERG, Herbert. **A Dimensão Humana da Governança Corporativa**. São Paulo: Gente, 2003.

TAKASHINA, N. T; FLORES, M. X. **Indicadores da Qualidade e do Desempenho**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1996.

TIMMERS, Hans. **Government Governance: Corporate governance in the public sector, why and how?** The Netherlands Ministry of Finance 9th fee Public Sector Conference, 2000. Disponível em < [http://www.ecgi.org/codes/documents/public\\_sector.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/public_sector.pdf)>. Acesso em 22/02/2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos**. Boletim do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2000.

\_\_\_\_\_. Portaria nº 222, de 28 de abril de 1998. **Aprova o Manual de Auditoria de Desempenho do TCU**. Disponível em <http://www.tcu.gov.br> . Acesso em 19/03/2008.

\_\_\_\_\_. Boletim Especial do TCU, de 03 de fevereiro de 2010. **Define Padrões de Auditoria de Conformidade**. Disponível em Disponível em <http://www.tcu.gov.br> . Acesso em 10/11/2010.

\_\_\_\_\_. Decisão Normativa nº 85, de 19 de setembro de 2010. **Define, para 2011, as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar contas relativas ao exercício de 2010, especificando as organizadas de forma consolidada e agregada; os critérios de risco, materialidade e relevância para organização dos processos de forma simplificada**. Disponível em <http://www.tcu.gov.br> . Acesso em 14/11/2010.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa nº 111, de 27 de agosto de 2010. **Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal**. Disponível em <http://www.tcu.gov.br> . Acesso em 14/11/2010.

UNIÃO BRASILEIRA PARA QUALIDADE. Disponível em [www.ubq.org.br](http://www.ubq.org.br). Acesso em janeiro de 2010.

UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE. **Normas de Auditoria Governamental do Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos**. Trad. de Inaldo da Paixão Santos Araújo. 1ª Ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

VAZ, D. L; CASTRO. R. G. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial**. São Paulo: Atlas 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2007.

WILSON, David; JARZABKOWSKI, Paula. **Thinking and acting strategically: New challenges for interrogating strategy**. European Management Review, v. 1, n. 1, 2004.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2001.