



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE – UFRN

Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em
Ciências Contábeis

HÉLIO CINCATO DE OLIVEIRA

**AUDITORIA GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTO DE
AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DOS PROGRAMAS
GOVERNAMENTAIS: Uma análise comparativa
SIGPLAN - RELATÓRIO DE GESTÃO.**

Brasília (DF)
2007

HÉLIO CINCINATO DE OLIVEIRA

**AUDITORIA GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTO DE
AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DOS PROGRAMAS
GOVERNAMENTAIS: Uma análise comparativa
SIGPLAN - RELATÓRIO DE GESTÃO.**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis. Área de concentração: Mensuração Contábil

Orientador: Prof. Dr. José Matias Pereira

Brasília (DF)
2007

FICHA CATALOGRÁFICA

M838a Cincinato-Oliveira, Hélio
Auditoria governamental como instrumento de avaliação dos resultados dos programas governamentais: uma análise comparativa SIGPLAN - RELATÓRIO DE GESTÃO/ Hélio Cincinato de Oliveira; Prof. Dr. José Matias Pereira, orientador. – Brasília, 2007.
168 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, 2007.

1. O Processo Administrativo. 2. Avaliação de Desempenho da Gestão. 3. As Políticas Públicas no Brasil. 4. Auditoria Governamental. 5. Sistemas de Informações. 6. Relatório de Gestão *versus* SIGPLAN
I. Matias-Pereira, José. II. Título.

CDU 336.76

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)

Reitor:

Prof. Timothy Martin Mulholland, Ph.D.

Vice-Reitor:

Prof. Dr. Edgar Nobuo Mamiya

Decano de Pesquisa e Pós-graduação:

Prof. Márcio Martins Pimentel, Ph.D.

Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da

Informação e Documentação (Face):

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA):

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa

Coordenador-Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação

em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN:

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

HÉLIO CINCINATO DE OLIVEIRA

**AUDITORIA GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTO DE
AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DOS PROGRAMAS
GOVERNAMENTAIS: Uma análise comparativa
SIGPLAN - RELATÓRIO DE GESTÃO.**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. José Matias Pereira

Orientador/Presidente

Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, da UFPB, da UFPE e da UFRN.

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Membro Interno

Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, da UFPB, da UFPE e da UFRN.

Prof. Dr. Tito Belchior Silva Moreira

Membro Externo

Universidade Católica de Brasília (UCB)

Aprovada em 9 de novembro de 2007.

Ao meu querido e inesquecível pai, Cincinato, à minha querida e dedicada mãe, Joversina, por me ensinarem a lutar por dias melhores e que o viver é mais difícil quando está sozinho; minha gratidão e, Amor.

À minha querida esposa Rosemary e filhas, Joyce, Adriana, Yasmin e Raquel - por aceitarem a minha ausência mesmo presente; minha gratidão e, Amor.

Aos meus irmãos, J. Cincinato e Vicente, conforto quando os dias tornaram-se muito longos, minha gratidão.

AGRADECIMENTOS

Deus que é bom e justo ao traçar o meu caminho, Sempre.

Ao professor Dr. José Matias Pereira, pelo tratamento e compreensão, integridade e paciência durante a orientação, meu agradecimento sempre.

Aos professores do Programa de Mestrado, pelos ensinamentos e, em especial, ao, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva que esteve sempre solícito e disposto a reparar as minhas incertezas, todos deram mais sentido à minha caminhada nesta Academia.

Ao Célio de Vasconcelos, Coordenador-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade da Controladoria Geral da União, por gentilmente ter cedido parte de seu tempo para auxiliar no desenvolvimento do projeto, especialmente, a entrevista.

Ao Laércio Mendes Vieira, Diretor Técnico do Acompanhamento do Exame de Contas na Secretaria-Adjunta de Contas do Tribunal de Contas da União, pela enorme contribuição nas correções de rumo do projeto e pela entrevista, sinônimo de consistência e validade das informações.

Ao Ronaldo Coutinho Garcia, pesquisador do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, por gentilmente ter cedido parte de seu tempo e contribuir com os conhecimentos de grande valia para sustentação da pesquisa, especificamente, a entrevista.

À Isaneide Pereira pelo auxílio nas revisões da dissertação e traduções do Francês.

À Renata Oliveira pela força quando a força física dá sinal de fraqueza.

Ao amigo Jandir Feitosa Junior pelo companheirismo e pelo auxílio na coleta do referencial bibliográfico.

Ao amigo Sérgio Andrade pela confiança, amizade e conselhos.

Ao amigo José Marcelo pelo suporte na análise das normas da Controladoria Geral da União.

Aos colegas de mestrado, Bruno Ciuffo, Fernando Cardoso, Francisca Souza, Jomar Miranda, Mauro Celso, Nayana Adriano, Nayara Tavares, Pedro Duarte, Romildo Araújo, Rubens Carvalho e Sérgio Arnor, pela amizade nos momentos de desespero e aflição.

Ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, em especial, a Aline Feitosa e Luciane Madruga, pela dedicação e presteza em sempre ajudar.

Enfim, Todos que compartilharam o meu dia-a-dia e deram uma palavra de incentivo.

Muito Obrigado!

RESUMO

Na era da informação, à luz dos Sistemas de Informações Contábeis e Gerenciais, dois pontos são totalmente distintos e fortemente convergentes, amplamente abordados pela literatura – o monitoramento da execução do planejamento via sistemas ou eventos e a avaliação de desempenho do resultado. Tal contexto pode ser resumido em duas palavras – Controle e Responsabilização. Em uma organização comercial, o controle é um ato complexo que tem forte atratividade com o gerenciamento, na obediência às estratégias pré-determinadas e firme propósito de alcançar o objetivo, o lucro. Para o Estado, o desempenho de atividades de natureza patrimonial - diferentemente do ponto de comércio – tem, por um lado, a finalidade de satisfazer as necessidades coletivas; por outro, essas ações necessitam ser avaliadas e imputadas à responsabilização ao gestor. Assim, a partir dos dados analisados é possível afirmar que a materialidade de tal ato se dá por meio da apresentação de processos de Prestação e Tomada de Contas. Diante desse contexto, o objetivo desta pesquisa, de natureza qualitativa, foi realizar um estudo sobre a eficiência da Auditoria Governamental, como processo capaz de avaliar os resultados da Gestão Orçamentária e Financeira dos Programas Governamentais. Nesta perspectiva, intentou-se por priorizar elementos como a eficiência, a eficácia e a efetividade no cumprimento dos objetivos e metas físico-financeiras, planejados e/ou pactuados pelo gestor em seus planos de ação. Para alcançar esses objetivos, procedeu-se à análise comparativa dos elementos que compõem o Relatório de Gestão. A escolha recaiu sobre este relatório devido ao fato de sua natureza essencial para a organização dos processos de Prestação e Tomadas de Contas, segundo a Corte de Contas, mais especificamente, a Decisão Normativa n.º 81/2006. O estudo está fundamentado em reflexões sobre o controle e avaliação das políticas públicas, especialmente, nos ensinamentos de Carlos Hernández Orozco (Planificación y Programación, 2004). Após aprofundamento teórico do tema, procedeu-se à análise investigativa entre a estrutura do Relatório de Gestão e estrutura das informações que constituem o Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento. Além disso, o uso da técnica da Observação Direta Intensiva (Entrevista), tipo não-padroneado ou não-estruturado, possibilitou obter informações de profundidade no que tange à avaliação de desempenho e ao uso dos indicadores de eficiência, eficácia e efetividade no âmbito da esfera governamental, bem como aspectos gerais de Auditoria Governamental. Verificou-se ao final, a partir do resultado da análise investigativa de conteúdo, que o aprofundamento do tema também está legitimado no referencial bibliográfico/documental. Desse modo, é possível observar que os dados obtidos diretamente do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento, caracterizando uma análise empírico-descritiva, não só geraram a matriz comparativa intitulada: Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento x Relatório de Gestão, como, também, concretizou os objetivos gerais e específicos inicialmente propostos. Por fim, essa pesquisa revelou que o Controle Governamental exercido pela Controladoria Geral da União está estruturado em normas tipicamente constitucionais e institucionais, e tem nas auditorias o principal instrumento para avaliar os resultados obtidos na execução dos programas governamentais.

Palavras-chaves: Controle Governamental, Auditoria Governamental, Relatório de Gestão.

ABSTRACT

In the age of the information, based on the Systems of Accounting and Management Information's, two points are very different and strongly convergent, widely discussed by the literature - look at the execution of the planning through systems or events and the evaluation of performance of the result. Such a context can be summarizing in two words – Control and Accountability. Until, to remember that “to control” In a commercial organization, the control is a complex act that has strong attractiveness to the management, mainly, in the obedience to the strategies agree upon with the administration and strong intention to get the objective, the profit. For the Government, the performance of an activity of patrimonial nature - differently of those organizations private legal nature that stops getting economic profit is guided in a previous strategy - has purpose to satisfy the necessities collective. On the other hand, these actions need to be evaluated and to be imputed to the Accountability. Thus, from the analyzed data it is possible to affirm that the concretion of such act if gives by means of the presentation of the processes of Court of Accounts Union. Ahead of this context, the objective of this research, qualitative nature, was to carry through a study on the efficiency of the Governmental Auditing, carried out a study on the efficiency of the Government Auditing, like process able to value the results of the Budgetary and Financial Management of the Government Programs. In this perspective, one intended for a study prioritizing elements as the efficiency, the efficiency and the effectiveness in the financial-physical fulfillment of the objectives and marks, planned and/or agreed to for the manager in its plans of action. For attainment of this proposal, one proceeded to a comparative analysis of the elements that compose the Report of Management. The choice of such a report is due to the fact of his essential character in the processes of Installment and Taking of Accounts, according to the rules of the Court of Counts, more specifically, the Normative Decision n.º 81/2006. It was adopted as main estimated the ideas and opinions on the control and evaluation of the public politics, especially, the teachings of Carlos Hernández Orozco (Planificación y Programación, 2004). Moreover, it was proceeded the investigation between the Reports of Management and the information that constitute the System of Management Information's and Planning. The use of the technique of the Straight Intensive Observation (Interview), of the non-standard or not structuralized type, made possible to get information of depth in what it refers to the evaluation of and the use of the indicators of efficiency, efficiency and effectiveness in the scope of the governmental sphere, as well as general aspects of Governmental Auditing. It was verify, from the investigation analysis, that the deepening of the subject of this work is legitimated for the proper procedures of the bibliographical research and documentary. In this way, it is possible to observe that the obtained data of the System of Management Information and Planning, characterized by an analysis descriptive-empirical, had not only generated the entitled comparative matrix: System of Management Information and Planning x Report of Management, as, also, it made real the general and specific objectives that orientated the initial proposal. Finally, this research disclosed that the Governmental Control exerted by the General Controller Union is structuralized in constitution and typically institutional norms, and has in the auditing the main instrument to evaluate the results gotten in the execution of the governmental programs.

Words-key: Government Control, Government Auditing, Report of Management.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Ambiente I.....	44
Figura 2 - Ambiente II.....	45
Figura 3 - Custos dos insumos x Benefícios gerados pelo Projeto.....	52
Figure 4 - Diagrama das decisões na Avaliação <i>Ex-Post</i>	54
Figura 5 - Portfólio de Investimentos Públicos e Privados 2000-2007.....	61
Figura 6 - O Ciclo de Gestão do Gasto.....	62
Figura 7 – Relacionamento Objetivos e Componentes (COSO).....	71
Figura 8 - Valores essenciais: <i>Accountability</i> , Integridade, Confiabilidade.....	74
Figura 9 - Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI).....	78
Figura 10- Estrutura Básica do Relatório de Gestão.....	89
Figura 11 - Modelo de gestão da empresa.....	94
Figura 12 - Sistemas de processamento de transações, informações e conhecimento.....	95
Figura 13 - Componentes Informacionais – Contabilidade Financeira e Gerencial.....	96
Figura 14 - trilha de auditoria contábil-financeira.....	96
Figura 15 - Sistemas de informações gerenciais aquisição de dados do SPT da empresa.....	98
Figura 16 - "Anexo II - Dados Gerais".....	102
Figura 17 - "Anexo X".....	103
Figura 18 - “Anexo ‘X’ Ajustado”.....	112
Figura 19 - “Anexo X” Ampliado e Ajustado.....	113
Figura 20 - Tela de entrada do SIGPLAN.....	116
Figura 21 – Informações Gerenciais.....	119
Figura 22 – Painel de Controle.....	120
Figura 23 – Dados Físicos e Financeiros.....	123
Figura 24 – Consulta Construída.....	126
Figura 25 – SIAFI Gerencial – SINGECONV.....	126
Figura 26 – Dados da Estrutura da SIT.....	127
Figura 27 – Programa Rede de Proteção ao Trabalho.....	128
Figura 28 – Itens do Relatório de Gestão não contemplados no SIORG.....	129
Figura 29 - “Dados Gerais SIGPLAN x Dados Gerais – “Anexo X” - Ajustado”.....	131

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- SIGPLAN x Relatório de Gestão x Planejamento das Ações de Controle.....	83
Tabela 2 - “Anexo II” versus “Anexo X”	103
Tabela 3 - “Anexo II” versus “Anexo X” - Ajustado	104
Tabela 4 - SIGPLAN x Relatório de Gestão.....	105
Tabela 5 – Relatório de Gestão versus SIGPLAN.....	105
Tabela 6 - “Anexo X” x “Anexo II – Item 01”	111
Tabela 7 - "Anexo X - Ajustado" versus "SIORG"	112
Tabela 8 - Função de Governo.....	114
Tabela 9 - Características do computador.....	115
Tabela 10 – Estatística para Validação de Programas	118
Tabela11 - Programas validados no SIGPLAN em percentual	119
Tabela 12 – SIGPLAN x RELATÓRIO DE GESTÃO	130
Tabela 13 - “SIGPLAN x Relatório de Gestão – ‘0102 – Rede Proteção do Trabalho’ ”.....	132
Tabela 14 - Descrição dos Objetivos e Metas.....	133
Tabela 15 – Descrição dos Indicadores - Relatório de Gestão versus SIGPLAN	134
Tabela 16 Avaliação de Resultados - Relatório de Gestão <i>versus</i> SIGPLAN.....	134
Tabela 17 – Medidas Implementadas versus Informações de Situação do Programa	135
Tabela 18 – Estrutura das Entrevistas.....	136
Tabela 19 – Atuação do Controle Interno.....	142
Tabela 20 – Ações de Controle.....	146
Tabela 21 – Instrumentos Gerenciais de Avaliação.....	151
Tabela 22 – Relatório de Gestão x SIGPLAN (Visão TCU).....	155
Tabela 23 – Processo de Prestação de Contas	157

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACB	Análise Custo-Benefício (em inglês, <i>Cost Benefit Analysis</i>)
ACE	Análise Custo-Efetividade (em inglês, <i>Cost-Effectiveness Analysis</i>)
AGA	Associação de Contadores do Governo dos Estados Unidos (em inglês, <i>Association of Government Accountants</i>)
AFROSAI	Organização Africana Suprema de Instituições de Auditoria (em inglês, <i>African Organisation of Supreme Audit Institutions</i>)
AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (em inglês, <i>American Institute of Certified Public Accountants</i>)
ALGA	Associação de Auditores dos Governos Locais (em inglês, <i>Association of Local Government Auditors</i>)
ARABOSAI	Organização Árabe Suprema de Instituições de Auditoria (em inglês, <i>Arab Organisation of Supreme Audit Institutions</i>)
ASOSAI	Suprema Organização Asiática de Instituições de Auditoria (em inglês, <i>Asian Organisation of Supreme Audit Institutions</i>)
C&AG	Controlador e Auditor Geral (em inglês, <i>Comptroller and Auditor General</i>)
CAROSAI	Organização Caraíba de Instituições de Auditoria Suprema (em inglês, <i>The Caribbean Organisation of Supreme Audit Institutions</i>)
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CISET	Secretaria de Controle Interno
COSO	Comitê das Organizações Patrocinadoras (em inglês, <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>)
CPE	Educação Continuada do Profissional Auditor (em inglês, <i>Continuing Professional Education</i>)
DCTEQ	Diretoria de Técnicas, Procedimentos e Qualidade
DN/TCU	Decisão Normativa do Tribunal de Contas da União
ERP	Planejamento de Recursos Empresariais (em inglês, <i>Enterprise Resource Planning</i>)
EU	União Européia (em inglês, <i>European Union</i>)
EUROSAI	Organização Européia Suprema de Instituições de Auditoria (em inglês, <i>The European Organisation of Supreme Audit Institutions</i>)
FASB	Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira (em inglês, <i>Financial Accounting Standards Board</i>)
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
FUNASA	Fundação Nacional de Saúde
GAGAS	Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas (em inglês, <i>Generally Accepted Government Auditing Standards</i>)
GAO	Escritório de <i>Accountability</i> Governamental (em inglês, <i>Government Accountability Office</i>)
GASB	Conselho de Normas de Contabilidade Governamental (em inglês, <i>Governmental Accounting Standards Board</i>)
GBE	Empresas de Serviços Governamentais (em inglês, <i>Government Business Enterprises</i>)
GECON	Modelo de Gestão Econômica
IASB	Comitê Internacional de Normas de contabilidade ou Colegiado de Padrões Contábeis Internacionais (em inglês, <i>International Accounting Standards Board</i>)
IASC	Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (em inglês, <i>International Accounting Standards Committee</i>)
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC	Federação Internacional dos Contadores (em inglês, <i>International Federation of Accountants</i>)
IN/TCU	Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (em inglês, <i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>)
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPSAS	Padrões Contábeis Internacionais do Setor Público (em inglês, <i>International Public Sector Accounting Standards</i>)
IPSASB	Comitê do Setor Público (em inglês, <i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>)
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MAF	Estrutura de Responsabilização Gerencial (em inglês, <i>Management Accountability Framework</i>)
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MTE/SIT	Ministério do Trabalho e Emprego/Secretaria de Inspeção do Trabalho
NAO	Escritório Nacional de Auditoria
NBC P 1	Normas Profissionais de Auditor Independente
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NPA	Normas de Procedimentos de Auditoria
NPC	Normas e Procedimentos de Contabilidade
OLACEFS	Organização de Instituições de Auditoria Supremas Latino-americanas e Caraíbas (em inglês, <i>The Latin American and Caribbean Organisation of Supreme Audit Institutions</i>)
ONU	Organização das Nações Unidas
PAC	Comitê de Contas Públicas (em inglês, <i>Public Accounts Committee</i>)
PAG	Padrões de Auditoria Governamental (em inglês, <i>Governmental Standard on Auditing</i>)
PE	Plano Estratégico da Ação
PEC	Planos de Avaliação das Pastas Ministeriais
PO	Plano Operacional
PPA	Plano Plurianual
PrND	Programa Nacional de Desburocratização
RS	Relatório de Situação das Ações
SAI	Entidades Fiscalizadoras Superiores (em inglês, <i>Supreme Audit Institutions</i>)
SAP	Sistemas, Aplicações e Produtos (em alemão, <i>Systeme, Anwendung und Programme</i>)
SEC	Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos (em inglês, <i>U. S. Securities and Exchange Commission</i>)
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SFAC	Pronunciamentos sobre Normas de Contabilidade Financeira (em inglês, <i>Statement of Financial Accounting Concepts</i>)
SFCI	Secretaria Federal de Controle Interno
SGA	Sistemas de Gestão Administrativa de Governo
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Pessoas
SIASG	Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
SIC	Sistemas de Informações Contábeis
SIDOR	Sistema Integrado de Dados Orçamentários
SIEST	Sistema Integrado das Empresas Estatais
SIG	Sistemas de Informações Gerenciais
SIGPLAN	Sistema de Informações Gerenciais e Planejamento
SIORG	Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal
SISPLAN	Sistema de Informações Setoriais de Planejamento, Orçamento
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
SPA	Serviço Público Australiano
SPASAI	Associação Suprema do Pacífico Sul de Instituições de Auditoria (em inglês, <i>The South Pacific Association of Supreme Audit Institutions</i>)
SPCI	Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas
SPI/MPOG	Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

SPI	Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos
SPT	Sistemas de Processamento de Transações
TCU	Tribunal de Contas da União
TGS	Teoria Geral dos Sistemas
TI	Tecnologia da Informação
UA	Unidade Administrativa
UJ	Unidade Jurisdicionada
UNESCO	Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura
UNICEF	Fundo Internacional de Emergência das Nações Unidas para a Infância (em inglês, <i>United Nations International Children's Emergency Fund</i>)
VAT	Validação e Acompanhamento Trimestral

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	7
RESUMO	8
ABSTRACT	9
LISTA DE ILUSTRAÇÕES	10
LISTA DE TABELAS	11
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	12
1 INTRODUÇÃO	18
1.1 PROBLEMA E RELEVÂNCIA	21
1.2 OBJETIVO GERAL	24
1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	25
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	25
1.5 TIPO DE PESQUISA	26
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	28
2 REFERENCIAL TEÓRICO	30
2.1 O PROCESSO ADMINISTRATIVO	30
2.1.1 O PLANEJAMENTO	31
2.1.2 O ORÇAMENTO	32
2.1.3 A DIREÇÃO (GERENCIAMENTO)	33
2.1.4 O CONTROLE	34
2.2 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DA GESTÃO	36
2.2.1 INDICADORES DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	39
2.2.2 AVALIAÇÃO <i>EX-ANTE</i>	51
2.2.2.1 ANÁLISE CUSTO-BENEFÍCIO (ACB)	51
2.2.2.2 ANÁLISE DO CUSTO-EFETIVIDADE (ACE)	53
2.2.3 AVALIAÇÃO <i>EX-POST</i>	53
2.2.4 A EXPERIÊNCIA CANADENSE DE AVALIAÇÃO	55
2.2.5 A EXPERIÊNCIA AUSTRALIANA DE AVALIAÇÃO	57
2.2.6 A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA DE AVALIAÇÃO	59

2.3	AS POLÍTICAS PÚBLICAS NO BRASIL.....	62
2.4	AUDITORIA GOVERNAMENTAL	64
2.4.1	PRÁTICAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL	66
2.4.1.1	CONSELHO DE PADRÕES DE CONTABILIDADE FINANCEIRA E COMITÊ DE NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	67
2.4.1.2	FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC)	68
2.4.1.3	LEI SARBANES-OXLEY DE 2002 (SOX)	69
2.4.1.4	COMITÊ DAS ORGANIZAÇÕES PATROCINADORAS (COSO).....	70
2.4.1.5	ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI).....	71
2.4.1.6	ESCRITÓRIO DE <i>ACCOUNTABILITY</i> GOVERNAMENTAL (GAO).....	73
2.4.1.7	CONSELHO DE NORMAS DE CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E ASSOCIAÇÃO DE CONTADORES DO GOVERNO DOS ESTADOS UNIDOS.....	75
2.4.1.8	ESCRITÓRIO NACIONAL DE AUDITORIA (NAO)	75
2.4.2	AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO BRASIL	77
2.4.2.1	PLANEJAMENTO DAS AÇÕES DE CONTROLE NA CGU	80
2.4.2.2	TRILHAS DE AUDITORIA	84
2.4.2.3	<i>ACCOUNTABILITY</i>	85
2.4.2.4	PRESTAÇÃO E TOMADA DE CONTAS	85
2.4.2.5	O RELATÓRIO DE GESTÃO.....	87
2.5	SISTEMAS DE INFORMAÇÕES ORGANIZACIONAIS	91
2.5.1	SISTEMA DE INFORMAÇÕES ORGANIZACIONAIS DO GOVERNO FEDERAL (SIORG)	92
2.6	SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES	92
2.6.1	SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS (SIC)	94
2.6.1.1	SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA (SIAFI).....	97
2.6.2	SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS (SIG).....	97
2.6.2.1	SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS E DE PLANEJAMENTO (SIGPLAN)	98
3	METODOLOGIA.....	101
3.1	PROCESSO DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	107
3.2	LIMITAÇÃO DA METODOLOGIA UTILIZADA	109
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	110

4.1	ANÁLISE DE CONTEÚDO DA ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE GESTÃO.....	111
4.2	ANÁLISE DE CONTEÚDO DA ESTRUTURA DAS INFORMAÇÕES GERENCIAIS DO SIGPLAN.....	114
4.3	ANÁLISE DE CONTEÚDO DA ESTRUTURA DO SIAFI.....	125
4.4	ANÁLISE DE CONTEÚDO DA ESTRUTURA DO SIORG.....	127
4.5	RELATÓRIO DE GESTÃO X SIORG.....	128
4.6	RELATÓRIO DE GESTÃO X SIGPLAN.....	129
4.6.1	RELATÓRIO DE GESTÃO “DN- 81/06, ANEXO II – ITEM 01 – DADOS GERAIS” <i>VERSUS</i> “SIGPLAN – DADOS GERAIS”.....	131
4.6.2	TESTE 2 - “RELATÓRIO DE GESTÃO– (DN- 81/06, ITEM 02 – OBJETIVOS E METAS)” <i>VERSUS</i> “SIGPLAN – DADOS GERAIS”.....	133
4.6.3	TESTE 3 - “RELATÓRIO DE GESTÃO (DN- 81/06, ANEXO II – ITEM 03 – DESCRIÇÃO DE INDICADORES)” <i>VERSUS</i> “SIGPLAN – INDICADORES DO PROGRAMA”.....	134
4.6.4	TESTE 4 - “RELATÓRIO DE GESTÃO– (DN- 81/06, ITEM 04 – AVALIAÇÃO DE RESULTADOS)” <i>VERSUS</i> “SIGPLAN – RELATÓRIOS DE DESEMPENHO DA AÇÃO”.....	134
4.6.5	TESTE 5 - “RELATÓRIO DE GESTÃO– (DN- 81/06, ITEM 05 – MEDIDAS IMPLEMENTADAS)” <i>VERSUS</i> “SIGPLAN – INFORMAÇÕES DE SITUAÇÃO DO PROGRAMA”.....	135
4.7	ANÁLISE DE CONTEXTO DAS INFORMAÇÕES DAS ENTREVISTAS.....	135
4.7.1	AUDITORIA GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS.....	137
4.7.1.1	O PAPEL DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	139
4.7.1.2	AÇÕES DE CONTROLE: AVALIAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA.....	142
4.7.1.3	RELATÓRIO DE GESTÃO, SIGPLAN E SIAFI.....	146
4.7.1.4	RELATÓRIO DE GESTÃO <i>VERSUS</i> SIGPLAN (VISÃO DO TCU).....	151
4.7.1.5	A PRESTAÇÃO DE CONTAS.....	155
4.7.1.6	AUDITORIA GOVERNAMENTAL: TRANSPARÊNCIA E VISIBILIDADE.....	157
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	159
	REFERÊNCIAS.....	163
	BIBLIOGRAFIA RECOMENDADA.....	168

1 INTRODUÇÃO

Na era da informação, à luz dos Sistemas de Informações Contábeis e dos Sistemas de Informações Gerenciais, dois pontos, totalmente distintos e fortemente convergentes, e amplamente abordados pela literatura: monitoramento de sistemas ou eventos e a avaliação de desempenho do resultado da gestão. Tal contexto se resume a duas palavras – Controle e Responsabilização.

O outro componente deste grupo é a Contabilidade, considerada fonte de conhecimento para a maioria dos agentes que desempenham atividades econômico-financeiras e, de posse de informações relevantes, necessitam fazer uso da linguagem “dos negócios” ou de comunicação empresarial para a tomada de decisão. Tais conhecimentos podem ser responsáveis pelo desempenho empresarial, pois, auxiliam na avaliação de risco dos projetos em execução, bem como das propostas para novos investimentos.

No entanto, muitas vezes, a Contabilidade não tem sido proficiente na função de auxiliar e controlar a gestão dos negócios das organizações, especialmente, no que tange à avaliação de desempenho do passado, uma vez que aqueles sistemas podem não capturar todas as percepções entre a empresa e o seu ambiente externo, como forma de criar valor no presente e redesenhar o futuro. Por essa perspectiva, uma informação originária de uma fonte gerencial estruturada por um sistema informatizado pode garantir maior consistência ao resultado alcançado, além auxiliar na detecção de falhas de gerenciamento e de controle da gestão.

Contudo, a gerência não eficaz desse tipo de questões, assim como aquelas que envolvem o planejamento e a organização, não constitui viés exclusivo do controle da gestão das entidades de natureza jurídica privada, da mesma forma pode ser percebido nas entidades de personalidade jurídica pública, sejam da administração direta, sejam do grupo descentralizado ou que integram o Terceiro Setor.

Não são novos problemas, pois se sabe que no Brasil, alguns obstáculos ao desenvolvimento das ações sociais são de natureza congênita. Por exemplo, a inércia dos gestores de recursos públicos, no que se refere à diminuição de custos, contribui negativamente para o não fortalecimento das ações sociais do Estado.

Outro fator alinhado com este debate e que pode interferir negativamente no resultado da avaliação de desempenho das entidades responsáveis pelas ações, em que a coletividade é a

principal beneficiária, é a carência ou a falta de direcionadores de monitoramento e de resultado (guias).

Também, existem os conflitos decorrentes da abrangência, da natureza, da temporalidade e da diversidade das atividades promovidas pelo Estado que podem constituir óbices ao diagnóstico mínimo, imprescindível ao empreendimento de ações racionais e necessárias à operacionalização de determinada Política Pública.

Em contrapartida, para minimizar tais deficiências, primando-se por maior eficiência na aplicação de recursos públicos e por uma política pública de impacto social relevante, os órgãos de controle invocam a necessidade de o gestor público utilizar indicadores de gestão conhecidos na avaliação de desempenho da execução das atividades, de uso padrão, de fácil acessibilidade por todas as esferas governamentais e organizações do Terceiro Setor. Neste caso, é permissivo considerar que o desempenho da gestão pode ser medido por indicadores.

Com esse propósito, a Auditoria Governamental ao examinar o resultado de determinada política pública de uma Unidade Administrativa pode considerá-la estruturada em conformidade com o Relatório de Gestão, disciplinado pela Decisão Normativa do Tribunal de Contas da União (TCU)¹, Anexo II, então, necessariamente, o órgão de controle poderá estar certificando que os indicadores de gestão presentes naquela ação administrativa são suficientes e bastantes para avaliar o programa ou projeto sob a gestão daquela unidade.

Tendo em vista possível contribuição com órgãos de controle e, especialmente, à sociedade, e no ambiente operacional, com melhorias dos processos de trabalho, ensejando maximização do resultado da Auditoria Governamental, propõe-se o presente estudo: “AUDITORIA GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DOS PROGRAMAS GOVERNAMENTAIS: Uma análise comparativa SIGPLAN - RELATÓRIO DE GESTÃO”.

Além disso, esse tema vem sendo discutido recorrentemente nas academias e em órgãos governamentais como: o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SPI/MPOG), TCU e a Controladoria-Geral da União (CGU). Nesses

¹ Este trabalho tem por escopo a Decisão Normativa do Tribunal de Contas da União (DN/TCU - 81/06) referente às contas dos gestores relativas ao ano de 2006, sem prejuízo das demais decisões publicadas, uma vez que a cada exercício subsequente, a Corte Administrativa tem optado por conservar o conteúdo da decisão do ano anterior.

parâmetros, considera-se que sua atualidade é incontestemente necessária, premente por novas abordagens e por novos estudos teórico-empíricos.

Desse modo, pelo referencial bibliográfico consultado, a CGU, enquanto controle interno e o TCU, controle externo, buscam avaliar e julgar a gestão desse Estado, empresário ou não, averiguando se existem elementos e demonstrativos que não evidenciem a boa e regular aplicação dos recursos públicos. Essas ações não são corporativistas ou exclusivas ao território do Estado Nacional. Vale lembrar que em países como Canadá e Austrália, o arcabouço de procedimentos concebidos para avaliar os empreendimentos sociais está atrelado à transparência dos atos praticados no desenvolvimento das ações de programas ou projetos e, como forma de eliminar os entraves, gerar um produto, a avaliação de desempenho das Políticas Públicas.

Portanto, a tipologia delineada no presente trabalho é de natureza *Exploratória, Bibliográfica, Documental*, além da *Observação Direta Intensiva – Entrevista*, tipo “despadronizada” ou “não-estruturada”. Enquanto a Entrevista é elemento de consistência do resultado deste trabalho, a investigação bibliográfica alicerçou e estruturou o referencial bibliográfico, conquanto, a pesquisa documental ateve-se à análise das normas e regras que definem o comportamento do agente público, especialmente, a documentação interna da CGU, como as “trilhas de auditorias” e a Prestação e Tomadas de Contas, incluindo o Relatório de Gestão do programa “0102 – Rede Proteção do Trabalho”.

Prevalece para este contexto que a Contabilidade Governamental, por meio da transação, é a ciência social capaz prover o gestor público de informações capazes de suportar ações de direção e controle, como acontece quando os dados contábeis são registrados no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e no momento em que o Sistema de Informações Setoriais de Planejamento, Orçamento (SIGPLAN) captura esses dados de forma automatizada. Neste caso, esses sistemas informatizados podem auxiliar na evidenciação dos atos de administração, por exemplo, as medidas adotadas pelo gestor para controle dos conflitos resultantes da execução da ação que serão retratadas tanto no Relatório de Gestão quanto no SIGPLAN.

Esses dois instrumentos gerenciais, legalmente constituídos, devem obrigatoriamente ser observados pelos gestores de recursos públicos ao organizar e apresentar as suas contas ao Tribunal de Contas da União, exceto o SIGPLAN, que prevalece somente para os casos em que o programa possui ação registrada no Plano Plurianual (PPA).

Assim, examinar qual o grau de simetria que existe entre a estrutura do Relatório de Gestão e a estrutura de Informações Gerenciais do SIGPLAN com finalidade de auxiliar na avaliação do resultado dos programas governamentais configurou-se como propósito essencial a ser tratado neste trabalho, e de forma adjacente, permitiu constituir elementos de sustentação para uma futura interoperabilidade entre os dois instrumentos gerenciais.

1.1 PROBLEMA E RELEVÂNCIA

Segundo a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO, documento CAC.ONU, 1984, p. 30):

[...] a avaliação é um processo que se destina a determinar sistemática e objetivamente a pertinência, eficiência, eficácia e impacto de todas as atividades à luz de seus objetivos. Trata-se de um processo organizacional para melhorar as atividades que estão em andamento e auxiliar a administração no planejamento, programação e decisões futuras.

Tanto o TCU quanto a CGU são órgãos de controle que necessitam de informações padronizadas para auxiliar na elaboração de pareceres relativos à apreciação das Tomadas e Prestações de Contas apresentadas pelos gestores responsáveis pela aplicação de recursos públicos. Assim, suas decisões devem estar consubstanciadas na avaliação de desempenho do resultado da ação, construída sob os parâmetros da eficiência, da eficácia e da efetividade.

Nesse sentido, o TCU, por meio da Instrução Normativa N.º 47, de 27 de outubro de 2004, estabelece normas de organização e apresentação de processos de Tomada e Prestação de Contas. Além disso, aquela egrégia corte, no uso de suas atribuições constitucionais, legais e regimentais, considerando o poder regulamentar que lhe confere o art. 3º da Lei n.º 8.443, de 16 de julho de 1992, expediu a Decisão Normativa n.º 81/2006, relacionando os critérios e parâmetros a serem utilizados pelas unidades jurisdicionadas para formularem suas contas:

[...] as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar contas relativas ao exercício de 2006, especificando as organizadas de forma consolidada e agregada; os critérios de risco, materialidade e relevância para organização dos processos de forma simplificada; o escalonamento dos prazos de apresentação; o detalhamento do conteúdo das peças que compõem os processos de contas; e critérios de aplicabilidade e orientações para a remessa de contas por meio informatizado; na forma estabelecida pelos artigos 4º, 7º, 8º, 14, 15 e 19 da Instrução Normativa TCU 47, de 27 de outubro de 2004.

Ainda sob a mesma perspectiva, faz-se necessário declarar que a inexistência de uma ou de todas as premissas contempladas naquela decisão, especialmente, nos itens I, II, III, IV e V, é, no mínimo, um dos direcionadores para a elaboração desta pesquisa, pois, a

inexistência de uniformidade ou ausência de parâmetros válidos para aferir o resultado esperado, pode-se revelar que nem todas as ações executadas guardam sintonia com os preceitos declarados em lei pelos órgãos de controle.

Portanto, a entidade ao aplicar recursos públicos deve apresentar as contas de forma a detalhar se foram alcançados ou não os objetivos e metas previstos na execução de determinada política social, de cunho não contributiva. Neste caso, o dever-poder² de agir da Administração Pública não pode alhear-se de constar nessas contas o grau de efetivação do provimento de mínimos sociais, sob ações inter-relacionadas de iniciativa pública e da sociedade, assim como, em extensão, o quão de atendimento das necessidades básicas dos cidadãos. A apuração desse resultado tende a ser consistente se a entidade em um momento anterior à apresentação das contas aos órgãos de controle, no caso de programa registrado no PPA, optar pela retidão e por utilizar a estrutura de Informações Gerenciais do SIGPLAN para registrar as informações detalhadas quanto à execução físico-financeira da ação.

Todas essas questões são prementes e exigem que a conformação legal seja lastro para *accountability* no âmbito das políticas públicas. Assim, as unidades da Administração Pública Federal que estão sujeitas à jurisdição do TCU, independentemente do tipo de serviço prestado, têm suas contas apreciadas pelas regras que organizam a tomada e prestação de contas.

Portanto, via Auditoria Governamental ou auditoria realizada pela CGU, o titular de unidade terá sua gestão analisada sob os aspectos da legalidade e legitimidade, bem como a aplicação dos recursos públicos quanto à economicidade, a eficiência e a eficácia. Assim, as suas contas poderão ser certificadas como: regulares; regulares com ressalvas e irregulares.

Sabe-se, portanto, que a CGU tem competência para estabelecer o regramento para avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial das entidades que aplicam recursos públicos. Desse modo, cabe à Auditoria Governamental aplicar as técnicas de auditoria adequadas, de forma que tais preceitos fundamentem à avaliação de desempenho da execução dos programas governamentais, à luz dos indicadores de Eficiência, de Eficácia e de Efetividade. Lembrando, tais indicadores são responsáveis por denotar o resultado alcançado sob os aspectos quantitativos e qualitativos.

² Dever-poder, diz-se da atuação da Administração Pública na gestão da *coisa pública* com o objetivo precípua de alcançar a finalidade pública específica, visando satisfazer as necessidades coletivas, limitada legalmente à competência executiva e a forma de realização, além de discricionariedade para apreciar os motivos sob os aspectos da conveniência, da oportunidade e do conteúdo (MEIRELLES, 1999, p. 54-104)

Cumprir destacar que se a Política Pública tiver como fito acatar uma reivindicação da presença do Estado e possuir todos os elementos³ que possibilitem a avaliação de resultado, em obediência à pressuposta imperatividade orçamentária e tendo por finalidade o desenvolvimento social sustentado, então, esse resultado poderá ser valorado por meio de indicadores de eficiência, de eficácia e de efetividade.

Porquanto, caso seja um programa restrito ao PPA, as informações concernentes à execução físico-financeira da ação deverão ser registradas, pelo coordenador do programa, na estrutura gerencial do SIGPLAN, além de haver necessidade de destacar o resultado obtido na estrutura do Relatório de Gestão. Todavia, o que se pretende elucidar é justamente se essas estruturas possibilitam que este resultado seja simétrico nos dois instrumentos, visto que ambos detêm informações gerenciais relativas ao planejamento e execução dos programas.

Quanto à imperatividade do planejamento, Hernández Orozco (2004, p. 27) é categórico ao afirmar que:

Todavia, é conceitualmente necessário separar o caráter que o planejamento pode ter com relação a determinado setor do Estado, isto é, ao setor público, local em que o plano de governo pode adquirir um caráter imperativo, uma vez que se torna diretamente subordinado ao organismo responsável pela execução do planejamento e, então, estes órgãos são chamados para agir de acordo com o programa de ação predeterminado no plano⁴.

Outro ponto de convergência da pesquisa: é a questão do detalhamento de elementos básicos consistentes, inerentes à construção dos programas, completamente reservados ao monitoramento e ao resultado, dedicados ao usuário da informação como requisitos necessários à avaliação de determinada ação administrativa hierarquizada e implementada pelo gestor da política pública ou social.

Lembrando que tais quesitos necessitam estar alinhados às diretrizes, às prioridades e aos objetivos estabelecidos no plano. Devem ainda possibilitar a correção de direcionamento durante a execução do projeto e, ao mesmo tempo, edificar o arcabouço da avaliação do resultado e dos impactos positivos na sociedade. Para tanto, os produtos podem ser consagrados como a melhor expressão de conquista das metas previstas. Isto poderá ser confirmado por meio da investigação sobre a existência de procedimentos de auditorias mantidos e criados pela Coordenação-Geral de Procedimentos, Técnicas e Qualidade da CGU

³ Consideram-se como elementos os atributos do programa, da ação e dos indicadores.

⁴ “Sin embargo, es necesario separar conceptualmente el carácter que la planificación pueda tener con respecto al propio sector del Estado, es decir, al sector público, en donde conviene destacar que para el sector público el plan de gobierno puede adquirir un carácter imperativo, por cuanto se encuentra directamente subordinado a los organismo responsables de la ejecución del plan y, por tanto, dichos órganos están llamados a actuar conforme al programa de acción predeterminado en el plan.”

(DCTEQ) voltados para avaliar a consistência dos indicadores de eficiência, de eficácia e de efetividade, tendo em vista os testes de auditoria aplicados, além de exteriorizar os antagonismos que podem obstaculizar o alcance do resultado previsto.

Exemplos desses obstáculos: a inércia dos gestores de recursos públicos em implementar ações para reduzir os custos e a carência ou a falta de direcionadores de monitoramento e de resultado (guias), neste caso contribui negativamente para a avaliação de desempenho do resultado.

Aliando-se a essas questões, em (COHEN&FRANCO, 2004, p. 64), podem ser observados pontos de conflitos na gestão das políticas públicas e nas suas realizações:

1. a diversidade de atores sociais e as diferentes racionalidades que estão presentes na formulação e avaliação das políticas sociais geram conflitos;
2. limite indeterminado da atuação dos políticos e dos técnicos, ou seja, existe problema quando não há definição precisa do universo de atuação de cada ator;
3. os conflitos de avaliação são decorrentes de diferentes racionalidades no processo de decisão, na predição e na execução dos projetos;
4. falta de sincronismo temporal dos atores com relação ao desempenho constitui problema para a atividade de avaliação;
5. a ausência de compreensão das funções que cada ator deve exercer.

Assim, tais problemas podem obstruir ou afetar negativamente a regularidade da execução dos programas governamentais. Além do mais, há que se verificar a forma como tais questões são tratadas pelo gestor público e como são percebidas ou capturadas pelos diferentes instrumentos de análise gerencial. Diante do exposto, esse estudo visa aclarar a situação-problema: Qual o grau de simetria que existe entre as estruturas do Relatório de Gestão e as das Informações Gerenciais do SIGPLAN?

1.2 OBJETIVO GERAL

Constitui-se como objetivo geral, neste trabalho, examinar o grau de simetria entre a estrutura consignada no Relatório de Gestão e a estrutura de Informações Gerenciais do SIGPLAN com finalidade de auxiliar na avaliação do resultado dos programas governamentais.

1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos incluídos para guiar esta pesquisa foram organizados de modo a propiciar, a cada etapa, uma evolução gradativa dos resultados esperados. Tal procedimento se mostra factível por entender que entre os três objetivos específicos considerados existem elementos intrinsecamente ligados. Desse modo, a abordagem constrita em cada um desses objetivos serve como pressuposto para a obtenção do próximo, porquanto, todos os resultados obtidos consolidaram de alguma forma os conceitos legitimados no contexto da Contabilidade.

Assim, qualifica-se como primeiro objetivo, analisar as Práticas Internacionais de Auditoria Governamental, contrastando informações contidas em documentos que servem como modelos de avaliação, no âmbito da gestão do setor público.

Tem-se como segundo objetivo específico, avaliar ou compreender a Auditoria Governamental no Brasil, confrontando documentos no sentido de evidenciar possíveis falhas e/ou desprovements com as convenções internacionais, assim como o caráter de relevância e materialidade em suas aplicações.

Por fim, o terceiro objetivo está atrelado à confirmação da existência de “trilhas de auditorias”, no âmbito da CGU, que postulem procedimentos necessários para avaliar as ações governamentais. Por delimitação do trabalho, serão observadas somente as técnicas que privilegiem o uso dos indicadores de Eficiência, de Eficácia e de Efetividade, na avaliação de resultado de programas do Setor Público, bem como àquelas atinentes à apreciação da estrutura dos sistemas de informações Relatório de Gestão, SIGPLAN e o SIAFI, particularizados como objeto de estudo.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A pesquisa foi realizada mediante análise do referencial bibliográfico e documental existente. Inicialmente, examinou-se o conteúdo bibliográfico referente às Práticas Internacionais de Auditoria no que tange aos procedimentos, bem como os órgãos envolvidos com o controle e avaliação dos atos dos gestores de recursos públicos, sem prejuízo de averiguar a convergência da estrutura, normas e praticas locais com aquelas convenções. A pesquisa documental ficou estrita à análise de documentos com o propósito de verificar a

conformação legal dos atos de gestão do agente público. Neste caso, normas e regras internas da CGU e TCU, especialmente, àquelas atinentes à prestação e tomada de contas.

Este trabalho particulariza e, ao mesmo tempo, converge para duas situações distintas. A primeira propõe avaliar o grau de simetria existente entre a estrutura das informações gerenciais SIGPLAN e a estrutura do Relatório de Gestão, com o propósito auxiliar na avaliação do resultado dos programas governamentais ou certificação das contas do gestor público, inclusive, futuramente, poderá servir de elemento de fundamentação para garantir a interoperabilidade entre os dois sistemas de informações. Salienta-se que para todo o programa com ação no PPA é obrigatório o registro das informações no SIGPLAN, conquanto, os dados definidos como atributos dos programas, das ações e dos indicadores serão consignados no Relatório de Gestão, conforme já retratado, possibilitando a CGU confirmar sua existência no SIGPLAN e, por meio de procedimentos de auditoria, avaliar a eficiência, eficácia e efetividade dessas ações administrativas.

Neste trabalho, as fórmulas propostas por Hernandez Orozco (subtítulo 2.5.1) poderiam ter sido utilizadas como argumento de autoridade, validando o resultado obtido no Programa – 0102 – Democratização das Relações de Trabalho, apresentado no Relatório de Gestão de 2006, utilizado como teste-piloto para visualizar o fluxo da informação dentro da estrutura do SIGPLAN, se o escopo do trabalho não fosse somente avaliar o grau de simetria entre as estruturas daquele relatório e as Informações Gerenciais do SIGPLAN. Esta delimitação do trabalho pode ser adotada para fundamentar outras pesquisas.

1.5 TIPO DE PESQUISA

O pressuposto de uma pesquisa advém necessariamente de uma situação-problema formulada pelo investigador. Mas onde está o ponto de partida da Pesquisa?

Para Asti Vera (1970:12 apud Marconi e Lakatos, 2006, p. 15), o ponto de partida está no problema que se deverá definir, examinar, avaliar, analisar criticamente, para depois ser tentada uma solução. No entendimento de Marconi e Lakatos (2006, p. 16), a pesquisa é:

[...] sempre parte de um tipo de problema, de uma interrogação. Dessa maneira, ela vai responder às necessidades de conhecimento de certo problema ou fenômeno. Várias hipóteses são levantadas e a pesquisa pode invalidá-las ou confirmá-las.

A pesquisa “é um processo que se inicia com a identificação de um problema e termina com uma resposta, que pode ser aceita pela comunidade científica ou dar origem a

novas pesquisas“ (BEUREN, 2006, p.48). Essa autora percorre por todas as etapas da pesquisa e esclarece que esse processo inicia com:

[...] questionamentos sobre determinado objeto, seguido da elaboração de alguns pressupostos preliminares, a verificação dos fundamentos teóricos disponíveis, a metodologia aplicável e a operacionalização da pesquisa de campo, o que se consubstancia no projeto de pesquisa. Depois dessa etapa, inicia-se o trabalho de pesquisa, momento em que se faz o recorte teórico-empírico, a coleta, o tratamento e a análise dos dados, para o confronto da pesquisa de campo com os fundamentos teóricos, a fim de evidenciar a contribuição do estudo.

Quanto aos critérios para a classificação dos tipos de pesquisa variam de autor para autor, ou seja, a escolha das ordens ou classes depende da perspectiva ou tratamento dado pelo investigador ao problema. Neste caso, “a divisão obedece a interesses, condições, campos, metodologia, situações, objetivos, objetos de estudo etc.” (*Op. cit.*, p. 18).

A *Pesquisa Exploratória*, pelo estudo proposto, quanto ao objetivo, é de natureza experimental e, segundo Beuren (2006, p.80), uma característica interessante desta tipologia consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente. Assim, a pesquisa exploratória é factível para os casos onde o tema assinalado é incipiente ou pouco examinado e, ademais, quando há obstáculos que podem contribuir para que o enunciado das hipóteses seja menos preciso e pouco operacional. Além disso, um estudo exploratório tem por premissa aprofundar o conhecimento sobre determinado assunto, visando melhor compreensão do tema.

A *Pesquisa Bibliográfica* constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar (BEUREN, 2006, P.86). O referencial teórico proposto é constituído por livros, revistas, periódicos, anais, artigos científicos pesquisas, monografias, dissertações, teses, etc.

Enquanto a pesquisa bibliográfica fornece elementos já tratados analiticamente por diversos autores, a *Pesquisa Documental* “baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico[...]” (BEUREN, 2006, p.89). O atendimento dessa tipologia teve por fonte de pesquisa os documentos oficiais elaborados por órgãos públicos e entidades de personalidade jurídica privada: Leis, Decretos, Regulamentos, Portarias e Comunicados. Também foram utilizados a Prestação de Contas, especialmente, a peça “Relatório de Gestão”, além da documentação e informações gerais juntadas ao processo e que devem

constar dos *Demonstrativos Contábeis*⁵, concernentes ao Programa “0102 – Rede de Proteção do Trabalho” do Ministério do Trabalho e Emprego/Secretaria de Inspeção do Trabalho (MTE/SIT).

Entrevista – É definida por Marconi e Lakatos (2006, p. 92) como um procedimento utilizado na investigação social, para coleta de dados ou para ajudar no diagnóstico ou no tratamento de um problema social. Neste projeto, especificamente, a entrevista tem por objetivo obter informações de profundidade no que tange à avaliação de desempenho sob a óptica dos indicadores de eficiência, eficácia e efetividade. As entrevistas, do tipo não padronizado ou não estruturado, foram realizadas com membros do corpo diretivo do TCU, da CGU e IPEA.

Neste trabalho, a tipologia circunscrita é de natureza *Exploratória, Bibliográfica, Documental* e por meio da *Observação Direta Intensiva* – a *Entrevista*. Portanto, a pesquisa exploratória realizada inicialmente motivou o aprofundamento do tema sob a forma de procedimentos de pesquisa Bibliográfica, Documental. Pela Observação Direta Intensiva (Entrevista), foi possível estabelecer parâmetros entre a estrutura das informações gerenciais do SIGPLAN e a estrutura do Relatório de Gestão, além de deter considerações dos entrevistados sobre o fluxo das informações gerenciais naqueles instrumentos, bem como versar sobre a abrangência do Controle Governamental no cenário interno e pontos de harmonização com as práticas internacionais de controle.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

A despeito de todo o esforço empreendido em busca da elucidação dos questionamentos gerados e objetivando uma melhor compreensão em torno do objeto em estudo, esta dissertação foi estruturada em seis partes.

O primeiro capítulo inclui o tema investigado, o problema e a relevância focal do assunto. Na seqüência, procede-se à enumeração dos objetivos, geral e específico, a que se propõe alcançar, além de referenciar a delimitação do estudo. Finalizando o capítulo, aponta-se a metodologia de pesquisa e suas subdivisões, discorrendo sobre os elementos que

⁵ Decisão Normativa (DN/TCU - 81/06), “Anexo III – Conteúdo dos Demonstrativos Contábeis, Documentos e Informações Gerais a constar dos Demonstrativos Contábeis”, segundo às naturezas em que se aplicam, itens de 01 a 15.

balizaram a pesquisa, peremptoriamente, procura exhibir a metodologia utilizada no decorrer da pesquisa.

No segundo capítulo, foram delineados os pressupostos teóricos que alicerçam teoricamente a análise dos dados. Dentre os assuntos abordados, destaca-se o Processo Administrativo, bem como análises sobre experiências em avaliar e sobre avaliação de resultado em si, que pode ser observado em práticas nacionais e internacionais de auditoria. Ainda, neste capítulo, procede-se a uma contextualização do Relatório de Gestão, tido como um dos objetos de estudo. Outro ponto chave do capítulo é concernente à fundamentação teórica relativa aos Sistemas de Informações Organizacionais do Governo Federal e os Sistemas de Informações Integrados, ocasião em que se procura evidenciar aspectos de convergência e o inter-relacionamento entre as partes, ao mesmo tempo, reúne argumentos para a fundamentação necessária à análise gerencial dos dados atinentes à prestação de contas do gestor público, em especial o Relatório de Gestão, quando comparadas com as informações contidas nas estruturas dos Sistemas Contábil-Gerenciais do Governo Federal (SIAFI e SIGPLAN).

O terceiro capítulo contempla as justificativas e a descrição da abordagem metodológica utilizada para cumprir os objetivos da pesquisa, partindo-se que se trata de uma pesquisa qualitativa e de natureza exploratória.

O quarto capítulo contempla a análise e interpretação dos resultados obtidos - a partir das análises feitas nesta pesquisa de natureza qualitativa, de caráter investigativo analítico-descritivo - e trata especialmente do contexto: estrutura do Relatório de Gestão versus estrutura das informações gerenciais SIGPLAN, além da Observação Direta Intensiva, eminentemente circunstanciada nas Entrevistas.

Por fim, são apresentadas as considerações finais, em que se registram as referências utilizadas visando à legitimação dos conceitos abordados, sucedidas pelas referências bibliográficas. As transcrições das entrevistas, quatro ao todo, não foram anexadas ao trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para Beuren (2006, p. 54-56), a fundamentação teórica suporta e orienta o estudo, especialmente quando da análise e interpretação dos dados coletados. No entendimento da autora, a pesquisa científica pode romper paradigmas quando os pesquisadores revelam as anomalias de alguma coisa tida como verdadeira e põem em riscos o universo das certezas. Neste capítulo serão detalhadas as informações relativas à revisão literária que baliza o presente estudo.

A disposição do capítulo, quanto aos títulos, subtítulos e itens está estruturada seqüencialmente, os assuntos hierarquizados dentro de cada função e em atenção a sua essencialidade dentro da pesquisa, por analogia, às funções administrativas do planejamento, organização, direção e controle da *Teoria Neoclássica da Administração*⁶.

Neste sentido, o referencial teórico está fundamentado no *Processo Administrativo* como forma de refletir os objetivos desta pesquisa que é averiguar a concordância entre os principais instrumentos gerenciamento da ação do administrador público, quando comparadas suas estruturas, como forma de propugnar sua interoperabilidade e garantir a consistência da informação gerencial.

2.1 O PROCESSO ADMINISTRATIVO

Na visão de Hernández Orozco (2004, p. 59), o *Processo Administrativo* se divide em cinco funções: “[...] planejamento, organização, direção, controle e avaliação”. Esse argumentista defende que o processo administrativo é um “sistema onde o administrador se apóia para levar a cabo suas atividades, de forma lógica e seqüencial, uma vez que ele permite retroalimentar-se com a informação por via do resultado ou repercussão de suas decisões”. Ademais, no seu processamento, as funções interagem entre si e de forma cíclica passando a constituir um resultado exclusivo. Contudo, é necessário comentar sobre as funções de per se, e de modo mais adensado, a função “avaliação”, uma vez que o cerne da questão é a auditoria governamental como instrumento de avaliação dos resultados dos programas governamentais.

⁶ Preocupação com o comportamento administrativo, ênfase nos objetivos e resultado.

Para comparar tal assertiva, neste trabalho estão sendo abordadas as seguintes funções: *planejamento, direção ou gerenciamento, controle e avaliação*, as quais são pontos considerados e definidos como essenciais à consecução do resultado esperado.

Entre os assuntos abordados, os quais se encontram correlacionados àquelas funções, cabe destacar análises realizadas sobre experiências em avaliar do Brasil e de países como Canadá e Austrália, além de pontuar as práticas nacionais e internacionais de auditoria. Ainda, neste capítulo, pode ser observada uma contextualização sobre o Relatório de Gestão. O referencial suporte à metodologia de confrontação entre estruturas dos sistemas de informações gerenciais está replicado sob designação de Sistemas de Informações Organizacionais e Sistemas de Informações Integrados.

Dessa forma, o capítulo contempla os elementos que podem corroborar com o objetivo do trabalho – confirmar se a auditoria governamental possui estrutura para avaliar os resultados dos programas governamentais, consolidada pelos testes de comparabilidade entre as estruturas das Informações Gerenciais do SIGPLAN e do Relatório de Gestão.

Assim, nesta mesma ordem, cada uma daquelas funções será examinada como parte de uma inter-relação circunstancial, conquanto, o planejamento é a primeira a ser analisada.

2.1.1 O Planejamento

A função do planejamento, na concepção de Terry (1981, p. 7 *apud* Hernández Orozco, 2004, p. 59), pode ser delineada com a determinação do trabalho que deve ser realizado pelo grupo para alcançar os objetivos propostos. Compreende a tomada de decisão, porque supõe eleger uma entre várias alternativas. O planejamento requer capacidade de visualizar o futuro, além de criar um esquema integrado, onde a precisão e a finalidade podem facultar ao administrador antever o resultado antes realização das ações.

Para tanto, a informação mais importante que se espera das organizações é a quantificação dos resultados de seus trabalhos ou serviços prestados, haja vista a necessidade de equalização de tais resultados com o planejamento estratégico delineado no início de cada exercício.

Nesse sentido, é necessário que essa quantificação seja base para provimento do plano estratégico, tático e operacional do período seguinte. Os resultados perseguidos constituem a razão comum das disposições do planejamento, o elemento que unifica as partes componentes

do plano por ser uma atividade preordenada para conseguir os fins desejados, Gordillo (1976, p. 13 *apud* Hernández Orozco, 2004, p. 23).

Desta forma, o planejamento na visão de Hernández Orozco (*Op. cit.*, p. 24) deve ser entendido como:

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

O orçamento evidencia o ingresso e a saída de dinheiro, onde estão identificadas as fontes e o volume necessários à consecução dos objetivos, bem como à forma que será gasta o recurso. Logo, as etapas, as atividades e as ações previstas para execução no exercício necessitam de monitoramento contínuo, logo, é necessário um controle orçamentário atuante. Essa questão será tratada oportunamente quando do detalhamento das funções de controle.

2.1.2 O Orçamento

O orçamento deve reger-se por princípios⁷ que garantam e contribuam para que seus objetivos sejam alcançados eficazmente. Vale lembrar que na esfera governamental brasileira devem ser seguidos princípios básicos para a elaboração e controle orçamentário. Tais princípios encontram-se definidos em instrumentos legais: Constituição Federal do Brasil (Art. 165, parágrafo quinto), Lei nº 4.320/64 (Art. 2º), Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que tem por finalidade orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), além de estabelecer as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente.

Além de alguns princípios básicos serem importantes, como, o orçamento uno ou Totalidade; o tratamento de todas as receitas arrecadadas e todas as despesas realizadas e uma peça por exercício ou Periodicidade, outros princípios podem ser destacados: autorização prévia, exclusividade, especificação, exatidão, clareza, publicidade e equilíbrio, que também são relevantes.

É desejável que na elaboração do orçamento não se privilegie apenas os recursos financeiros, mas também os não-financeiros. Por esse ponto de vista, alguns aspectos sempre

⁷ “[...] Algunos de los principios del proceso presupuestario son los siguientes: Programación, Universalidad, Exclusividad, Unidad, Especificación, Periodicidad, Acuciosidad, Claridad” (HERNÁNDEZ OROZCO, 2004, p. 145).

devem ser considerados pelo responsável pela predição orçamentária, tendo em vista a sua relevância para a execução, para o controle e para a avaliação. Essas premissas são traduzidas como práticas ideais⁸ de um orçamento, (BENÍCIO, 2000, p. 34):

1. ser transparente;
2. definir metas;
3. discutir estratégias;
4. ter clareza das necessidades;
5. ter equilíbrio entre o desejado e o possível;
6. aceitar os limites na utilização dos recursos;
7. aceitar o orçamento como instrumento de orientação;
8. fazer revisões periódicas.

Esse panorama revela informações e entendimentos sobre o orçamento aprovado e a sua execução e, dessa forma, esses argumentos subsidiam o tratamento de assuntos atinentes ao desenvolvimento das ações de gerenciamento, com o objetivo apurar a eficácia no desempenho do resultado.

2.1.3 A Direção (Gerenciamento)

Advoga-se que o gerente ao finalizar a captação de recursos deve reservar o volume necessário para executar cada atividade ou ação planejada. Logo, tem-se a etapa de uma organização em marcha ou o início da operacionalização do planejamento, do programa ou do projeto.

Hernández Orozco (2004, p. 61) destaca que o gerente estará fazendo uso da função de direção quando proporciona a informação oportuna e necessária ao desempenho eficaz pelos funcionários das ações previstas e, especialmente, quando toma a decisão de iniciar as operações necessárias para alcançar os objetivos.

Além disso, a função de direção ou guia das ações deve ser entendida como uma das partes que estruturam o gerenciamento ou administração⁹ das atividades empreendidas pelo

⁸ Trata-se de guias para fundamentar a elaboração do orçamento, ou ainda, na visão do autor, “[...] mandamentos ideais de um orçamento”.

gerente para alcançar o resultado esperado, ensejando um controle ativo para avaliar se o resultado obtido condiz com as metas propostas e aprovadas no plano.

2.1.4 O Controle

Pressupondo a existência de uma visão de futuro, que as ações para consecução dos objetivos e metas foram definidas inicialmente, ou seja, a organização está em continuidade ou em marcha, logo, os gerentes já tomaram suas decisões e orientaram os executores, que por sua vez, conscientes de seu papel, estão convencidos da necessidade de melhorar o desempenho, então, faz-se necessário implantar controles para assegurar que o resultado esteja adequado e na medida certa dos esforços empreendidos para viabilizar o plano.

Neste consentâneo, segundo Hernández Orozco (*Op. cit.*, p. 91), o controle pode ser entendido como um ato de medição e comparação entre o avanço das atividades e do uso dos recursos previstos com as metas ou padrões planejados. Detecta problemas, analisa as suas causas e admite oportunamente medidas corretivas. O controle administrativo pode ocorrer em três momentos, Meoño Segura (1981, p. 209-213 *apud* Hernández Orozco, 2004, p. 94-96):

1. controle prévio ou “controle ex-ante” – atua sob duas perspectivas:
 - a. *no início das atividades* – supervisiona se a programação administrava foi concebida racionalmente, além de garantir a vinculação entre o que se deseja fazer e o que será feito.
 - b. *na continuidade das atividades* – controle sucessivo realizado sobre a gestão das atividades.
2. controle do processo ou “controle durante” – atua em dois níveis:
 - a. *controle orçamentário* – afere a oportunidade e conveniência do emprego do recurso;

⁹ Gerência ou administração é a arte de conduzir o processo administrativo completo de uma ação, verificando o comportamento e os efeitos no ambiente administrativo interno e externo da organização (ou na comunidade), Hernández Orozco (*op. cit.*, p. 62).

b. *Controle da programação das atividades* – visa assegurar que a realização das etapas seja cumprida no tempo certo, rendimento satisfatório e de acordo com as metas.

3. controle posterior ou “controle *ex-post*” – trabalha com três cenários:

a. *examina o resultado e comprova o alcance dos objetivos de acordo com o gasto previsto* – o controle *ex-post* se ocupa em analisar os resultados qualitativos obtidos ao concluir o programa, no que tange aos objetivos e metas; além de confrontar orçado e realizado para confirmar se houve paridade no gasto financeiro;

b. *examina o resultado e comprova o alcance dos objetivos em desacordo com o gasto previsto* – Se o êxito dos objetivos se deu com menor custo, então se diz que houve *eficiência* na execução do programa. Por outro lado, se o êxito dos objetivos se deu com maior custo, então, se diz que houve *ineficiência* na execução do programa;

c. *Examina o resultado e comprova que os objetivos não foram alcançados.*

O *controle orçamentário* é um controle que deve ser dinâmico e sucessivo, fazer uso de sistema contábil informatizado para consistência do registro das transações, deve incorporar uma gestão atuante em termos de recursos humanos e minimizar os desvios cometidos pelo corpo funcional da organização.

Assim, Hernández Orozco (*Op. cit.*, p. 61) enfatiza que não basta dirigir, gerenciar, administrar ou orientar bem os processos, mas é preciso garantir que seja cumprido com aquilo que devia ser alcançado em determinado momento. Portanto, para lograr tal informação deve-se confrontar obtido com o planejado ou o resultado alcançado com o resultado esperado, e isso, para esse autor é ‘controle’. Essa vigilância ou monitoramento possibilita localizar, encontrar respostas para analisar as causas que inviabilizaram alcançar o resultado previsto é o que se chama de “avaliação”.

2.2 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DA GESTÃO

De acordo com o Fundo Internacional de Emergência das Nações Unidas para a Infância (UNICEF)¹⁰, avaliação é “[...] um instrumento para fortalecer a gestão por resultados e os direitos humanos por meio do acesso aos programas[...] examina a relevância, a eficiência, a eficácia, o impacto e a sustentabilidade das ações implementadas”.

Outra referência conceitual, para Avaliação de Desempenho, pode ser obtida em Rua (2003, p. 5), “[...] refere-se ao que se faz com relação a uma política, programa ou projeto”. Neste caso, pode mensurar o desempenho institucional com a finalidade de apreciar os atos consignados para cumprir a missão, a consecução dos objetivos e metas, assim como o desempenho pessoal e dos serviços prestados, quando examina em que medida os indivíduos cumprem suas atribuições e contribuem para atingir os objetivos e metas da instituição.

A avaliação pode ser considerada uma extensão, um *longa manus*¹¹ do controle, mas deve e é tratada como uma função distinta dentro do Processo Administrativo. Neste sentido, pela função controle, o responsável pelo planejamento, pelo programa ou projeto deve monitorar continuamente a execução das atividades no âmbito da organização, de tal forma que o resultado esperado esteja assegurado.

Isto posto, considerando os indicadores procedentes da função controle, Terry (1981, p. 7 *apud* Hernández Orozco, 2004, p. 62) sustenta que:

[...] para garantir a consecução do resultado, avalia-se o desempenho e corrigem-se os desvios indesejáveis. Essa correção assume muitas formas, inclusive a modificação dos planos ou dos objetivos, a renúncia de tarefas para ajustar a autoridade...; é preciso localizar a pessoa responsável pela anomalia indesejável registrada e adotar medidas para corrigir aquilo que ela fez ou deixou de fazer.

Uma forma de obter esse resultado de forma consistente é através do monitoramento das ações¹².

O monitoramento apresenta-se, então, como um requisito imprescindível para o exercício da avaliação que se pretenda um instrumento de gestão. Quem monitora, avalia. Quem avalia, confirma ou corrige, e exerce o poder de dirigir consciente e direcionalmente. O

¹⁰ A agência das Nações Unidas “*United Nations International Children's Emergency Fund*” visa promover a defesa dos direitos das crianças, além de auxiliar na satisfação das suas necessidades básicas e contribuir para o seu pleno desenvolvimento.

¹¹ Expressão Latina traduzida neste contexto como: mão longa ou extensão.

¹² O monitoramento é um processo sistemático e contínuo que, produzindo informações sintéticas e em tempo eficaz, permite a rápida avaliação situacional e a intervenção oportuna que confirma ou corrige as ações monitoradas (*Ibid.*, p.31)

monitoramento requer a produção sistemática e automatizada de informações relevantes, precisas, sintéticas (GARCIA, 2001, p.31).

Um obstáculo a apuração do resultado é a formulação dos projetos sociais sem a devida delimitação dos aspectos qualitativos, sem prevalência das informações de natureza quantitativa. Vale enfatizar que mensurar o percentual de influência de cada ação empregada pelas organizações na mudança da qualidade de vida dos cidadãos é bastante difícil, visto que há uma profusão de atores sociais agindo ao mesmo tempo nestes segmentos.

Vale ressaltar que existem diversas técnicas e ferramentas para auxiliar ao gerente na condução e avaliação do desempenho dos projetos. Atualmente, destacam-se as revisões de desempenho; a análise de variância; a análise de tendência; a análise do valor agregado; ferramentas auxiliares para a preparação dos relatórios gerenciais e técnicas auxiliares na distribuição das informações.

Uma ferramenta de controle muito conhecida na atualidade, em um momento anterior era utilizada exclusivamente pelo auditor, é a *Matriz de Riscos*. Trata-se de um dos principais instrumentos de monitoramento dos riscos macros (institucionais e de projetos). Ela possibilita levantar as ameaças, avaliando a relação probabilidade /impacto de ocorrência, ou ainda, proporciona ao gestor identificar os diversos tipos de riscos que possam minimizar o desempenho das atividades e quais deles necessitam ações de melhoria de controle.

No caso do Brasil, os agentes responsáveis pelas avaliações e julgamentos das contas do gestor de recursos públicos são, respectivamente, a CGU e os tribunais de contas, sendo que na esfera federal, o TCU. Essas instituições têm buscado fortalecer a “função avaliação” na gestão governamental¹³.

No entendimento de Faria (2005, p. 97-98), os argumentos que justificam a necessidade de institucionalização da avaliação da atividade governamental na América Latina estão, principalmente, no tecnicismo, no padrão normativo e em valorar a avaliação de forma não aguda ou sob a perspectiva introdutória, ensejando que o processo de avaliação de políticas públicas é a “última etapa” do chamado “ciclo das políticas” e pode ser definido como:

¹³ [...] Com efeito, foram implementados, em diversos países da América Latina, sistemas de avaliação das políticas públicas de escopo variável. Tal processo tem sido justificado pela necessidade de “modernização” da gestão pública, em um contexto de busca de dinamização e legitimação da reforma do Estado (RBCS, Vol. 20, nº. 59, outubro/2005).

Essa prerrogativa não está restrita à atividade governamental na América Latina, mas, também, nos países desenvolvidos, onde os processos de avaliação de políticas públicas se mostram cada vez mais institucionalizados.

Neste sentido, ainda sob o quesito de estimar ou formar juízo de valor da atividade governamental, Pederiva (1998, p. 13) resgata a importância da independência funcional do TCU para o controle governamental e para o contexto de institucionalização do processo avaliativo, tendo-se às atribuições e objetivos do controle externo. Contudo, ainda assim, abre suspeição sobre possíveis prejuízos advindos da atuação secundária do tribunal, por ordem do congresso, o papel de instituição auxiliar no exercício do controle externo. O autor entende ainda que:

Existem questionamentos sobre o caráter político que assumem as decisões dos Tribunais de Contas. Para muitos, tais decisões deveriam ser estritamente técnicas, em outras palavras, de conformidade estrita à lei e com interpretações basicamente literais. No entanto, os Ministros do TCU (e, por conseguinte, os Conselheiros dos tribunais de contas estaduais e municipais) são agentes públicos escolhidos pelo Congresso Nacional e pelo Presidente da República.

Nessa mesma linha de pensamento, Rua (2003, p. 23) esclarece que as definições de avaliação são muitas, mas um aspecto consensual é a sua característica de atribuição de valor. A decisão de aplicar recursos em uma ação pública sugere o reconhecimento do valor de seus objetivos pela sociedade.

No entendimento de Garcia (2001, p. 19) a avaliação será um elemento fundamental na condução de políticas, programas e projetos se, ao lado de outras fontes de informação de mesma natureza integrar-se no processo decisório.

O universo da apreciação de mérito é composto de diversos tipos de avaliações, que em alguns casos podem ser extremamente rigorosas e formais, particularizadas e, até mesmo, “descendo” aos mínimos detalhes sobre a consecução de metas, objetivos, controles das ações empregadas e aquilamento do gasto realizado com o previsto, como é o caso da auditoria intitulada de “Erradicação do *Aedes Aegypti* para a Prevenção e Controle da Dengue”, realizada pela CGU em 2001.

Neste caso a CGU, do universo considerado de 2.837 municípios, foram realizadas 2.557 fiscalizações, 513 municípios, possibilitando 95% de precisão. Foram verificadas as atividades básicas do programa: vigilância entomológica, ações de combate, vigilância epidemiológica, fornecimento de veículos e equipamentos pelo estado e fornecimento de inseticida pela Fundação Nacional de Saúde (FUNASA). Os problemas apontados nas

fiscalizações indicaram fragilidade dos mecanismos de planejamento, coordenação, acompanhamento e fiscalização por parte da entidade gestora. Nos municípios, deficiências no monitoramento entomológico, gerenciamento inadequado das inseticidas, ausência de campanhas de esclarecimento, insuficiência ou inadequação de veículos adquiridos, etc.

Para auxiliar na coleta e processamento dos dados é necessário estabelecer procedimentos, os quais serão utilizados para estimar e estabelecer a valia das referências ou dos indicadores.

2.2.1 Indicadores de Avaliação de Desempenho

Os indicadores assinalam os movimentos significativos de todas as variáveis técnicas e politicamente relevantes para atingir o resultado. O indicador deve mostrar os movimentos que necessitam ser conhecidos (GARCIA, 2001, p. 34).

Ainda no campo dos conceitos, Rua (2004, p. 10) vê nos indicadores medidas que representam ou quantificam um insumo, um resultado, uma característica ou o desempenho de um processo, de um serviço, de um produto ou da organização como um todo. Além disso, destaca questões - relevantes e necessárias ao controle e avaliação dos programas e projetos - como a tipologia e a ambiência de utilização dos indicadores, bem como os seus atributos, quais sejam:

Os indicadores de eficiência, eficácia e efetividade que também são objetos de análise desse trabalho foram agrupados pela autora na tipologia de “Indicadores de Processo” ou referências intrínsecas do processo que necessitam ser acompanhadas ao longo do período e ser mensuradas sob a perspectiva do desempenho:

1. indicadores de produtividade (eficiência);
2. indicadores de qualidade (eficácia);
3. indicadores de efetividade (impacto);

Os indicadores se prestam para as seguintes situações (ambiência):

1. internalizar na organização pública as necessidades e expectativas dos clientes;
2. possibilitar o estabelecimento e desdobramento das metas de uma intervenção;
3. embasar a análise crítica dos resultados da intervenção e do processo de tomada de decisão;
4. contribuir para a melhoria contínua dos processos organizacionais;
5. facilitar o planejamento e o controle do desempenho, pelo estabelecimento de métricas-padrão e pela apuração dos desvios ocorridos com os indicadores; e
6. viabilizar a análise comparativa do desempenho da organização em intervenções diversificadas.

Quanto aos atributos, características essenciais às suas exequibilidades, foram nominados em:

1. adaptabilidade – capacidade de resposta às mudanças de comportamento e exigências dos clientes. A reciclagem dos indicadores é justificável à medida de sua perda de utilidade;
2. representatividade – captação das etapas mais importantes e críticas dos processos, e deve ser feita no local correto, na devida extensão e da forma certa, além de atender aos objetivos e ser buscados em fonte segura. Ressalta-se que indicadores muito representativos tendem a ser mais difíceis de ser obtidos. Deve-se, portanto, haver certo equilíbrio entre a representatividade e a disponibilidade para coleta;
3. simplicidade – o indicador deve ser de fácil compreensão e aplicação. Além de validados por toda a organização, os envolvidos devem conhecer e entender os nomes e expressões de forma homogênea;
4. rastreabilidade – facilidade para identificar a origem dos dados, os registros e as manutenções.
5. disponibilidade – facilidade de acesso para coleta, estando disponível a tempo, para as pessoas certas e sem distorções, servindo de base para que decisões sejam tomadas;
6. economia – os benefícios advindos com a medição dos indicadores devem ser superiores aos custos incorridos;
7. praticidade – garantia de que realmente funciona na prática e permite a tomada de decisões gerenciais. Para isso, deve ser testado no campo e, se necessário, modificado ou excluído;
8. estabilidade – garantia de que é gerado em rotinas de processo e permanece ao longo do tempo, permitindo a formação de série histórica.

A exigibilidade de que esses atributos estejam presentes na construção de indicadores de avaliação de desempenho de programas e projetos sociais foi definida pelo TCU por intermédio da Decisão Normativa 81/2006, “Anexo X” - referências para composição das informações solicitadas no “Anexo VI - Relatório de Auditoria de Gestão”. Por essa norma, o administrador público ao elaborar o Relatório de Gestão deve observar o disposto no ‘Anexo X, item 2 - Avaliação dos Indicadores’ para:

1. atender ao princípio da seletividade é necessário estabelecer um número equilibrado de indicadores que enfoquem os aspectos essenciais do que se quer monitorar;
2. que o Nome do Indicador esteja acompanhado da descrição e avaliação da sua qualidade, logo, para ser satisfatório, deverá possuir as seguintes características:
 - a. representatividade: o indicador deve ser a expressão dos produtos essenciais de uma atividade ou função; o enfoque deve ser no produto: medir aquilo que é produzido, identificando produtos intermediários e finais, além dos impactos desses produtos;
 - b. homogeneidade: na construção de indicadores devem ser consideradas apenas variáveis homogêneas;
 - c. praticidade: garantia de que o indicador realmente funciona na prática e permite a tomada de decisões gerenciais. Para tanto, deve ser testado;
 - d. validade: o indicador deve refletir o fenômeno a ser monitorado;

- e. independência: o indicador deve medir os resultados atribuíveis às ações que se quer monitorar, devendo ser evitados indicadores que possam ser influenciados por fatores externos à ação do gestor;
 - f. simplicidade: o indicador deve ser de fácil compreensão e não envolver dificuldades de cálculo ou de uso;
 - g. cobertura: os indicadores devem representar adequadamente a amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardado o princípio da seletividade e da simplicidade;
 - h. economicidade: as informações necessárias ao cálculo do indicador devem ser coletadas e atualizadas a um custo razoável, em outras palavras, a manutenção da base de dados não pode ser dispendiosa;
 - i. acessibilidade: deve haver facilidade de acesso às informações primárias bem como de registro e manutenção para o cálculo dos indicadores;
 - j. estabilidade: a estabilidade conceitual das variáveis componentes e do próprio indicador bem como a estabilidade dos procedimentos para sua elaboração são condições necessárias ao emprego de indicadores para avaliar o desempenho ao longo do tempo.
3. que haja confiabilidade é preciso que a fonte dos dados utilizada para o cálculo do indicador seja confiável, de tal forma que diferentes avaliadores possam chegar aos mesmos resultados.

Por esse contexto, assim como é o entendimento de Rua (2004, p. 18), é fundamental que os indicadores estejam direcionados para a tomada de decisões gerenciais, inclusive, servindo de instrumento para revisão das metas e sejam facilitadores para a coleta e obtenção dos dados, além de dar representatividade necessária à análise e melhoria dos processos.

Contudo, a formulação dos indicadores de resultado deverá ser realizada no planejamento ou na fase *ex-ante* (avaliação *ex-ante*) do marco zero do projeto. Um sistema de avaliação necessita de indicadores com características específicas identificadas, os quais comporão a estrutura desse sistema, ou seja, serão reconhecidos como as entradas (“*inputs*”) e saídas (“*outputs*”) do sistema;

Por outro lado, buscando maior entendimento e melhor compreensão, mister se faz listar alguns termos-chave, de modo que se possa, dentro do contexto em estudo, vislumbrar o alcance do real significado das informações.

Eficácia - a seqüência de confusões com o termo eficiência é constante. Na prática são os efeitos positivos decorrentes das ações do programa ou projeto na vida dos beneficiários. É a mudança na qualidade de vida, no comportamento, na atitude do cidadão quando a ação prevista é concebida, transforma e atinge o objetivo, ou seja, pode-se mensurar o nível de interferência das ações na qualidade de vida daqueles beneficiários, quantificando sua influência.

Cohen & Franco (2004, p. 102) tratam do assunto sob os aspectos da apreciação das variáveis “objetivos e metas” em relação ao planejado, tendo por foco um tempo determinado:

Operacionalmente, eficácia é o grau em que se alcançam os objetivos e as metas de um projeto na população beneficiária, em um determinado período de tempo, independente dos custos implicados.

Eficácia, segundo Meoño Segura (1981, p. 201 apud Hernández Orozco, 2004, p. 98):

[...] a ação organizativa que busca a direção e o controle, tanto de estrutura quanto de recursos internos, assim como do ambiente para garantir a consecução dos objetivos previstos.

Imbricado neste contexto, Garcia (2001, p. 39), com o fito de se instituir um processo sistemático de avaliação das ações governamentais, propõe:

[...] eficácia é o grau em que se atingem os objetivos e as metas de uma ação orientada para um alvo particular, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos nos quais se incorra.

Eficiência - espelha o melhor uso dos recursos disponíveis, estabelecendo a relação custo do projeto e resultado obtido. Retrata a rentabilidade econômica, permitindo definir o *Grau de Alavancagem Operacional*¹⁴, ou seja, a relação custo/benefício.

A eficiência é fazer melhor visando aplicação racional dos recursos. Para os objetivos aqui expostos, pode ser admitido o seguinte conceito, Garcia (2001, p. 40):

[...] eficiência é a relação existente entre os produtos resultantes da realização de uma ação governamental programada e os custos incorridos diretamente em sua execução.

Pelo glossário do Decreto 5.233/2004, a *eficiência* é a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta para um projeto, atividade ou programa frente a padrões estabelecidos.

Efetividade Social é definida nos mesmos parâmetros da eficácia, mas do ponto de vista mais amplo das populações, comunidades ou setores beneficiados pelo programa (GARCIA, 2001, p. 13).

Pelo glossário do Decreto 5.233/2004, *efetividade*:

[...] é a medida do grau de atingimento dos objetivos que orientaram a constituição de um determinado programa, expressa pela sua contribuição à variação alcançada dos indicadores estabelecidos pelo Plano Plurianual.

¹⁴ Estabelecimento de valor ótimo para os custos operacionais visando obter melhor resultado do recurso aplicado na ação social.

Neste trabalho, a efetividade está sendo dividida de acordo com a sua perspectiva de atuação e pela abrangência de sua mensuração, assim:

Efetividade Organizacional - diz-se diretamente à perpetuidade da organização no tempo, adequando-se necessariamente às expectativas do mantenedor e clientes. Possibilita apurar a efetiva adequação das mensurações utilizadas pela organização com a missão, com os objetivos estratégicos, com os benefícios esperados, satisfação do instituidor e clientes. Pode-se dizer que está atrelada à ética, tendo-se que pelo desempenho de ações no passado, a entidade adquiriu credibilidade diante do público alvo, passando a ser definida e conhecida como organização capaz de empreender ações com idoneidade e resultados proficientes.

Efetividade Finalística - por outro lado à efetividade das ações implementadas via programas/projetos poderia ser uma medida em função da temporalidade, ou seja, mensurar os reflexos de todas as ações empregadas no programa sobre a vida de cada beneficiado, não representando, neste contexto que o resultado seja direto ou indireto, mas tão somente, a mensuração da melhoria da qualidade de vida desses atores, expurgados todos os fatores supervenientes ao programa ou projeto que possam vir a descaracterizar o resultado.

O Controle “*Ex-Post*”, como visto anteriormente, é o responsável por estabelecer a necessidade de delimitar a eficiência e eficácia dos programas e projetos governamentais.

Não obstante, neste trabalho, os conceitos utilizados para eficiência e eficácia são de autoria de Hernández Orozco (2004, p. 97-106), com exceção da efetividade.

A eficiência e eficácia se expressam como indicadores e constituem um importante insumo para uso na avaliação do resultado, quando é analisado o modo que tais dados afetaram os resultados, uma vez que foram utilizadas alternativas para correção de rumos no período de execução. Determina-se a *eficiência* e *eficácia* de um programa através de uma relação entre os dados coletados diretamente do relatório do controle com os respectivos padrões estabelecidos à época do planejamento (*Ibid.*, p. 97).

O ambiente (interno e externo) influencia o comportamento da organização¹⁵ e juntos influenciam diretamente no resultado da análise da eficiência e eficácia (*OP. Cit.*, p. 97).

O ambiente, geralmente, é o receptor dos serviços ou produtos da empresa ou da instituição, conquanto a organização seja o meio que possibilita a produção ou prestação dos serviços às comunidades. Assim, dependendo de como são organizados e combinados os

¹⁵ Representada pelos conjuntos: Estrutura (divisão do trabalho e relações de autoridade) e Recursos (materiais/equipamentos, financeiros e humanos).

recursos disponíveis, pode-se ter um ambiente satisfatório ou não. E, o resultado dessa operação ao ser comparado com os padrões estabelecidos representa o ingrediente básico para determinar a eficácia e eficiência do programa (Figura 1).

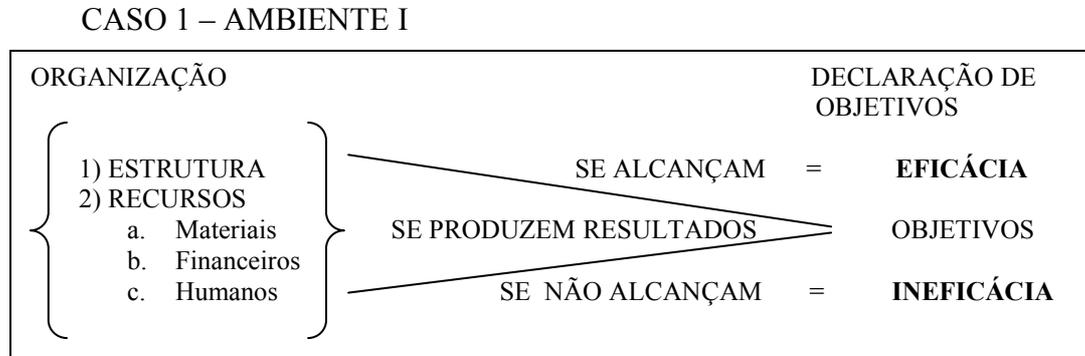


Figura 1 - Ambiente I
Fonte: Adaptado de Hernandez Orozco (2004)

Da Figura 1 depreende-se que (Ambiente I):

- Divisão – ESTRUTURA (1):

- a) a ORGANIZAÇÃO estabelece a estrutura orgânica com o fim de alcançar os objetivos e resultados previstos (Estrutura);
- b) a organização aprova o planejamento para produzir bens e serviços ou executar o plano (DECLARAÇÃO DE OBJETIVOS).

- Divisão – RECURSOS (2):

- a. distribui os materiais e as atividades por departamentos ou especialidades (Recursos Materiais);
- b. constitui e combina os recursos financeiros (Recursos Financeiros);
- c. indica para cada grupo um responsável pela execução plena e eficaz das tarefas, estabelecendo hierarquicamente o poder de mando ou de autoridade (Recursos Humanos).

- Divisão – RESULTADO

- se produz resultados e alcança os objetivos, a organização está sendo eficaz (EFICÁCIA);
- se produz resultados e não alcança os objetivos, a organização está sendo ineficaz (INEFICÁCIA);

CASO 2 – AMBIENTE II

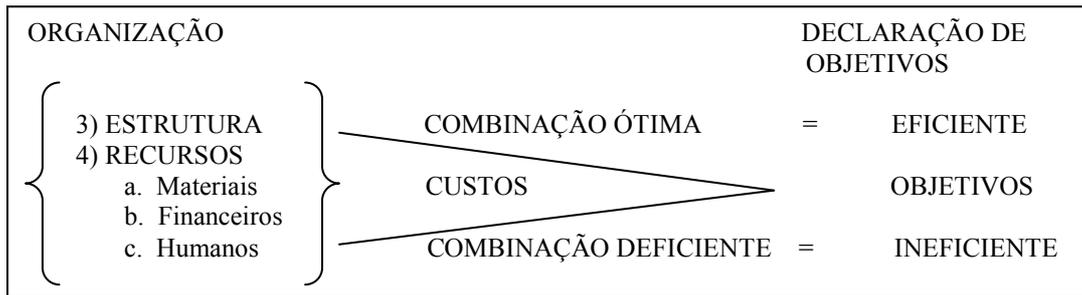


Figura 2 - Ambiente II

Fonte: Adaptado de Hernandez Orozco (2004)

Da Figura 2 depreende-se que (Ambiente II):

- Divisão – *ESTRUTURA* (3)

- a) A *ORGANIZAÇÃO* estabelece a estrutura orgânica com o fim de alcançar os objetivos e resultados previstos (Estrutura).
- b) aprova o planejamento para produzir bens e serviços ou executar o plano (*DECLARAÇÃO DE OBJETIVOS*);

- Divisão – *RECURSOS* (4)

- a. constitui e combina os recursos financeiros (Recursos Financeiros);
- b. distribui os materiais e as atividades por departamentos ou especialidades (Recursos Materiais);
- c. indica para cada grupo um responsável pela execução plena e eficaz das tarefas, estabelecendo hierarquicamente o poder de mando ou de autoridade (Recursos Humanos);

- Divisão – *RESULTADO*

- o custo de uma unidade de produto final, estabelece uma *COMBINAÇÃO ÓTIMA* - quanto mais alto é o valor da produção por valor de unidades monetárias de insumos consumidos - para alcançar os objetivos, a organização está sendo *EFICIENTE*.
- o custo de uma unidade de produto final, estabelece a *COMBINAÇÃO DEFICIENTE* - o valor da produção por valor de unidades monetárias de insumos

consumidos abaixo do esperado - para alcançar os objetivos, a organização está sendo *INEFICIENTE*.

A *eficácia* está relacionada às variáveis “metas” e “tempo”, implicando em obter os objetivos previstos, em um período determinado, independentemente do custo do esforço empregado (*Op cit.*, p. 99).

Para atingir o grau de eficácia, representada pelo símbolo (α), aplica-se a fórmula seguinte (HERNÁNDEZ OROZCO, 2004, p. 99):

$$\alpha = \frac{\frac{L}{T_C}}{\frac{M}{T_P}} = \frac{L \times T_P}{M \times T_C}$$

Onde:

α = Eficácia;

L = Unidades de medida da meta logradas (execução de bens ou serviços);

M = Unidades realizadas da meta programada (programação de bens ou serviços);

T_P = Tempo planejado para alcançar a meta total;

T_C = Tempo consumido para alcançar a meta total ou parcial;

Pela aplicação dessa fórmula, os resultados podem ser os seguintes:

1. Se o indicador “ α ” é maior do que 1 ($\alpha > 1$) → o resultado da ação é mais do que eficaz (eficácia);
2. Se o indicador “ α ” é igual a 1 ($\alpha = 1$) → o resultado da ação é tão somente eficaz (eficácia plena)¹⁶;
3. Se o indicador “ α ” é menor do que 1 ($\alpha < 1$) → o resultado da ação é menos do que eficaz (ineficácia);

Exemplo prático de aplicação da fórmula:

O controle da organização passou as seguintes informações do Programa de Vacinação Infantil:

1. Meta → vacinar 200 crianças, uma vacina por criança, período de 12 meses, custo previsto = 1.000 dinheiros cada uma.

¹⁶ Na acepção de que o padrão programado reflita um nível de eficácia aceitável.

2. Logrado -> 150 crianças vacinadas, uma vacina por criança, período de 8 meses, custo para vacinar cada criança = 1.100 dinheiros.

$$\text{Eficácia } (\alpha) = \frac{L \times T_p}{M \times T_C} \rightarrow \frac{150 \times 12}{200 \times 8} = 1,125 > 1$$

Interpretando o resultado:

→ Este índice superior a um (1) significa que o programa está sendo mais eficaz do que o previsto, ou ainda, o programa está sendo 12,5% mais eficaz do que se previu. Se, se continuar assim, esperava-se $\frac{200}{12} = 16,67$ vacinas por mês, conquanto esteja realizando $\frac{150}{8} = 18,75$ vacinas por mês, ou seja, está aplicando 12,5% a mais de vacinas do que o previsto.

Eficiência Técnica – Está vinculada à eficiência dos fatores de produção, combinando recursos (humanos, tecnológicos, físicos, materiais) para obter determinados bens e serviços, implicando obter maior produtividade por unidade de fator empregado, por unidade de tempo (*Op cit.*, p. 101).

Para atingir o grau de eficiência técnica, representada pelo símbolo (β_T), aplica-se a fórmula seguinte (HERNÁNDEZ OROZCO, 2004, p. 102):

$$\beta_T = \frac{\frac{P_L}{F_C}}{\frac{P_p}{F_p}} = \frac{P_L \times F_p}{P_p \times F_C}$$

Onde:

β_T = Eficiência Técnica;

P_L = Quantidade de unidades de bens ou serviços logrados (executados);

F_C = Quantidade de unidades de fatores consumidos;

F_p = Quantidade de unidades de fatores programados;

P_p = Quantidade de unidades de bens ou serviços programados;

Pela aplicação dessa fórmula, os resultados podem ser os seguintes:

1. Se o indicador “ β_T ” é maior do que 1 ($\beta_T > 1$) → o resultado da ação é tecnicamente mais do que eficiente (eficiência técnica);
2. Se o indicador “ β_T ” é igual a 1 ($\beta_T = 1$) → o resultado da ação é tecnicamente tão somente eficiente (eficiência técnica plena)¹⁷;
3. Se o indicador “ β_T ” é menor do que 1 ($\beta_T < 1$) → o resultado da ação é tecnicamente menos do que eficiente (ineficiência técnica);

Exemplo prático de aplicação da fórmula:

O controle da organização passou as seguintes informações do Programa de Vacinação Infantil:

1. Meta → vacinar 200 crianças, uma vacina por criança, período de 12 meses, custo previsto = 1.000 dinheiros cada uma.
2. Logrado → 150 crianças vacinadas, uma vacina por criança, período de 8 meses, custo para vacinar cada criança = 1.100 dinheiros.

$$\text{Eficiência Técnica } (\beta_T) = \frac{P_L \times F_P}{P_P \times F_C} \rightarrow \frac{150 \times (200 \times 12)^{(*)}}{200 \times (150 \times 8)} = 1,50 > 1$$

Interpretando o resultado:

→ Este índice superior a um significa que o programa está sendo mais eficiente tecnicamente do que o previsto, ou ainda, o programa está sendo 50,0% mais eficiente tecnicamente do que se previu.

(*) *Unidades de fatores consumidos e unidades de fatores programados referem-se à combinação de recursos (humanos, tecnológicos, físicos, materiais, etc.) e da unidade de tempo. Assim, era necessário ter todos esses elementos quantificados separadamente, no entanto, as únicas quantidades unitárias conhecidas são “vacinas por criança” e “período”. Vale lembrar que os custos unitários “econômicos” são, respectivamente, 1.100 dinheiros e 1000 dinheiros, que devem espelhar a valoração do F_p (Quantidade de unidades de fatores programados) e P_p (Quantidade de unidades de bens ou serviços programados).*

Eficiência Econômica – razão entre o valor da produção obtida em um processo econômico e o valor dos insumos necessários para produzi-la. Quanto mais alto é o valor da produção por

¹⁷ Na acepção de que o padrão programado reflita uma combinação técnica eficiente do uso dos recursos.

valor em unidades monetárias do insumo de recursos, tanto maior é a eficiência do processo (LEFTWICH, 1978, p. 443).

Para atingir o grau de eficiência econômica, representada pelo símbolo (β_E), aplica-se a fórmula seguinte (HERNÁNDEZ OROZCO, 2004, p. 102):

$$\beta_E = \frac{\frac{L \times V_L}{C_L \times L}}{\frac{P \times V_P}{C_P \times P}} = \frac{(L \times V_L) \times (P \times C_P)}{(L \times C_L) \times (P \times V_L)} = \frac{C_P}{C_L}$$

Fórmula reduzida:

$$\beta_E = \frac{\frac{V_{L_T}}{C_{L_T}}}{\frac{V_{L_T}}{C_{P_T}}} = \frac{(V_{L_T}) (C_{P_T})}{(C_{L_T}) (V_{L_T})}$$

Onde:

β_E = Eficiência Econômica;

L = unidades dos produtos ou serviços logrados (quantidade de bens ou serviços obtidos);

C_L = Custo unitário do lucro sobre produtos ou serviços logrados (custo unitário de bens ou serviços obtidos);

V_L = Valor unitário dos produtos ou serviços logrados (obtidos);

P = unidades dos bens ou serviços programados;

V_P = Valor unitário dos produtos ou serviços programados;

C_P = Custo unitário dos produtos ou serviços programados;

V_{L_T} = Valor do lucro total de bens e serviços;

V_{P_T} = Valor total dos bens e serviços programados;

C_{P_T} = Custo total dos bens e serviços programados;

C_{L_T} = Custo total dos bens e serviços logrados (obtidos);

Pela aplicação dessa fórmula, os resultados podem ser os seguintes:

1. Se o indicador “ β_E ” é maior do que 1 ($\beta_E > 1$) → o resultado da ação é mais do que eficiente (eficiência econômica);
2. Se o indicador “ β_E ” é igual a 1 ($\beta_E = 1$) → o resultado da ação é tão somente eficiente (eficiência econômica plena)¹⁸;
3. Se o indicador “ β_E ” é menor do que 1 ($\beta_E < 1$) → o resultado da ação é menos do que eficiente (ineficiência econômica);

Exemplo prático de aplicação da fórmula:

O controle da organização passou as seguintes informações do Programa de Vacinação Infantil:

1. Meta → vacinar 200 crianças, uma vacina por criança, período de 12 meses, custo previsto = 1.000 dinheiros cada uma.
2. Logrado → 150 crianças vacinadas, uma vacina por criança, período de 8 meses, custo para vacinar cada criança = 1.100 dinheiros.

$$\text{Eficiência Econômica } (\beta_E) = \frac{(L \times V_L) \times (P \times C_P)}{(L \times C_L) \times (P \times V_L)} \rightarrow \frac{(150 \times 1000) \times (200 \times 1000)}{(150 \times 1100) \times (200 \times 1000)} = 0,90 < 1$$

Interpretando o resultado:

→ Este índice (0,90) revela que a execução do programa se mostrou menos eficiente economicamente do que o previsto, ou ainda, o programa está sendo 10,0% ineficiente economicamente, se comparado com a previsão inicial.

Entende-se que as fórmulas propostas por Hernandez Orozco para apurar o resultado da eficiência e eficácia são compatíveis com a proposta da DN-81/06, Anexo X, a saber:

Nome do indicador ou parâmetro utilizado para avaliar o desempenho da gestão sob exame nas contas;

Descrição (o que pretende medir) e tipo de indicador (de Eficácia, de Eficiência ou de Efetividade);

Fórmula de cálculo e método de medição;

Responsável pelo cálculo/medição.

¹⁸ Na acepção de que o padrão programado reflita uma combinação econômica eficiente do uso dos recursos.

Finalmente, segundo Cohen & Franco (2004, p. 69), a tarefa essencial daqueles que executam avaliações sociais em aumentar a eficiência e a eficácia, isto é, alcançar os objetivos procurados com uma utilização ótima dos recursos disponíveis, podendo dessa forma gerar conflitos, especialmente, com os administradores de recursos públicos.

2.2.2 Avaliação *Ex-Ante*

Na visão da Comissão Europeia¹⁹, a avaliação *ex-ante* é um processo interativo que compreende uma análise e recomendações efetuadas por peritos em relação a uma política ou um programa, de uma forma independente dos respectivos autores. O seu objetivo é melhorar e reforçar a qualidade final do plano ou programa em vias de elaboração. Por conseguinte, por razões de transparência, a avaliação deve ser parte integrante do programa.

Dessarte, das metodologias apropriadas para a avaliação *ex-ante*, a Análise Custo-Benefício (ACB) é mais adequada aos projetos económicos, conquanto, a Análise Custo-Efetividade (ACE), para projetos sociais (*Ibid.*, p. 108). Kee (1999) ensina que “nem a Análise Custo-Benefício nem a Análise Custo-Efetividade são uma panacéia. Ambas requerem julgamentos sob quais parâmetros devem ser trazidos à atenção do responsável pelas decisões. Entretanto, ambas as técnicas são úteis por fornecer um formato de análise que pode contribuir para melhorar as decisões”.

2.2.2.1 Análise Custo-Benefício (ACB)

Toda avaliação implica análise das partes integrantes do todo, neste caso, programas ou projetos sociais. O custo constitui um insumo do projeto. Para avaliar o resultado económico de determinado programa é necessário mensurar o custo intrínseco.

A ACB de uma política pública visa determinar por meio da avaliação dos programas sociais implantados se houve fomento do nível de bem-estar da sociedade, isto é, se as pessoas estão melhores do que antes. Dessa forma, o gestor poderá optar pela continuidade, descontinuidade ou apenas, promover modificações nos projetos. De outra via, ajuda apontar

¹⁹ É o órgão executivo da União Europeia (em inglês, *European Union* - EU), responsável pela execução das decisões do Parlamento e do Conselho. A Comissão é a instituição politicamente independente que representa e salvaguarda os interesses da EU, além de propor legislação, políticas e programas de ação.

os casos de sucessos ou insucessos, além de oportunizar o exame de os resultados prováveis do novo programa quanto à rentabilidade.

Cohen & Franco (2004, p. 168) declaram que ACB se baseia em uma regra muito simples:

“compara os benefícios e os custos de um projeto em particular e se os primeiros excedem aos segundos, fornece um elemento de julgamento inicial que indica sua aceitabilidade. Se, pelo contrário, os custos superam os benefícios, o projeto deve ser, em princípio, rejeitado.”

Neste caso, a ACB ao comparar os benefícios com os custos possibilita a hierarquização dos projetos, segundo a materialidade. Entende-se também que o resultado desta ação credencia a ACB a atuar como fonte implícita para as alternativas de investimento, dado que o conhecimento prévio do custo-benefício poderá influenciar a decisão do gestor de aceitar ou a rejeitar o projeto.

Esse contexto reforça a afirmação de que o simples fato de relacionar insumos a produtos não constitui elementos substantivos para decidir apoiar determinado projeto, bem como não deverá ser utilizada como elemento de fundamentação para hierarquizar projetos quanto à essencialidade, relevância e materialidade, o que realmente deverá prevalecer é o relacionamento custo-benefício (ACB) e a comparação custos, produtos e impacto observado (ACE). O resultado do confronto entre os custos dos insumos e os bens e serviços gerados (benefícios) pelo projeto encontram-se estruturados na forma da Figura 3, adaptado de Cohen & Franco (2004, p. 172). Segundo os autores, o resultado desse confronto proporciona elementos para analisar a eficiência operacional, onde o projeto será eficiente se opera a custos mínimos, ainda que não necessariamente eficaz. A medida da eficácia é o impacto.

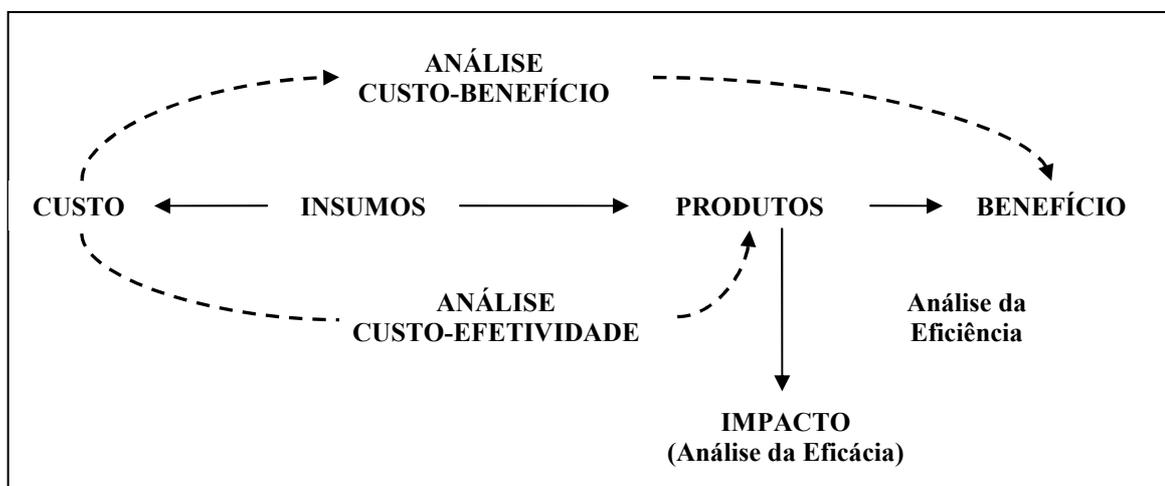


Figura 3 - Custos dos insumos x Benefícios gerados pelo Projeto
Fonte: Adaptado de Piachaud (1984)

Finalmente, tendo-se que em grande parte dos projetos governamentais não é possível estimar o preço dos objetivos em unidades monetárias e, tampouco, do impacto social, então, nestes casos, a ferramenta adequada para a avaliação será a ACE. Portanto, a ACB procura otimizar o alcance dos objetivos de um projeto, mas está limitada à quantificação dos benefícios monetariamente, o que é dispensado pela ACE. Cabe frisar que um projeto somente poderá ser avaliado após formulação prévia.

2.2.2.2 Análise do Custo-Efetividade (ACE)

Uma ACE de uma política pública ajuda comparar os custos unitários e os efeitos de selecionar uma alternativa que minimize o uso do recurso na consecução dos objetivos do programa. Consoante (KEE, 1999), esta pode ser a primeira etapa em uma análise do custo-benefício, caso o analista decida tentar valorar monetariamente os benefícios. Ao contrário da ACB, a ACE não produz um número “benefício líquido” em comparação com os benefícios que excedem os custos ou com os custos que excedem benefícios.

Por outro lado, para Cohen & Franco (2004, p. 196) uma vantagem da ACE é permitir comparar o grau de eficiência relativa que têm projetos diferentes para obter os mesmos produtos. Por similaridade, no caso de existir diversas alternativas para alcançar os objetivos de um projeto, pode ser descoberta a ótima, seja minimizando os custos para certo nível dado de êxito, ou maximizando o alcance dos fins para um nível de gasto total prefixado.

2.2.3 Avaliação *Ex-Post*

Exercício de avaliação que se desenvolve após a conclusão de uma política pública estrutural. É a avaliação que visa examinar o impacto da intervenção do Estado - sob a perspectiva da eficiência/eficácia face aos recursos aplicados no que tange aos objetivos estabelecidos e da sua utilidade - em termos da sua contribuição para alterar dado contexto socioeconômico de uma população assistida.

Para estruturar uma avaliação *ex-post* é preciso separar os projetos em estágio de “concluído” e “em andamento”. Essa distinção não interfere na análise qualitativa e quantitativa dos dados, no entanto, ela permite ao avaliador tomar decisões que envolvem resultados futuros, seja o caso de continuar ou não um projeto (projetos em andamento), ou de repetir ou não a experiência no futuro (projetos concluídos).

A cronologia interfere diretamente na avaliação ex-post. O tempo divide o projeto em dois momentos: o “durante” e o “após”, os quais são categorizados por Cohen & Franco (2004, p. 109), respectivamente, como Avaliação de Processos ou Análise de Eficiência Operacional e Avaliação Terminal ou Análise de Impacto (Figura 4).

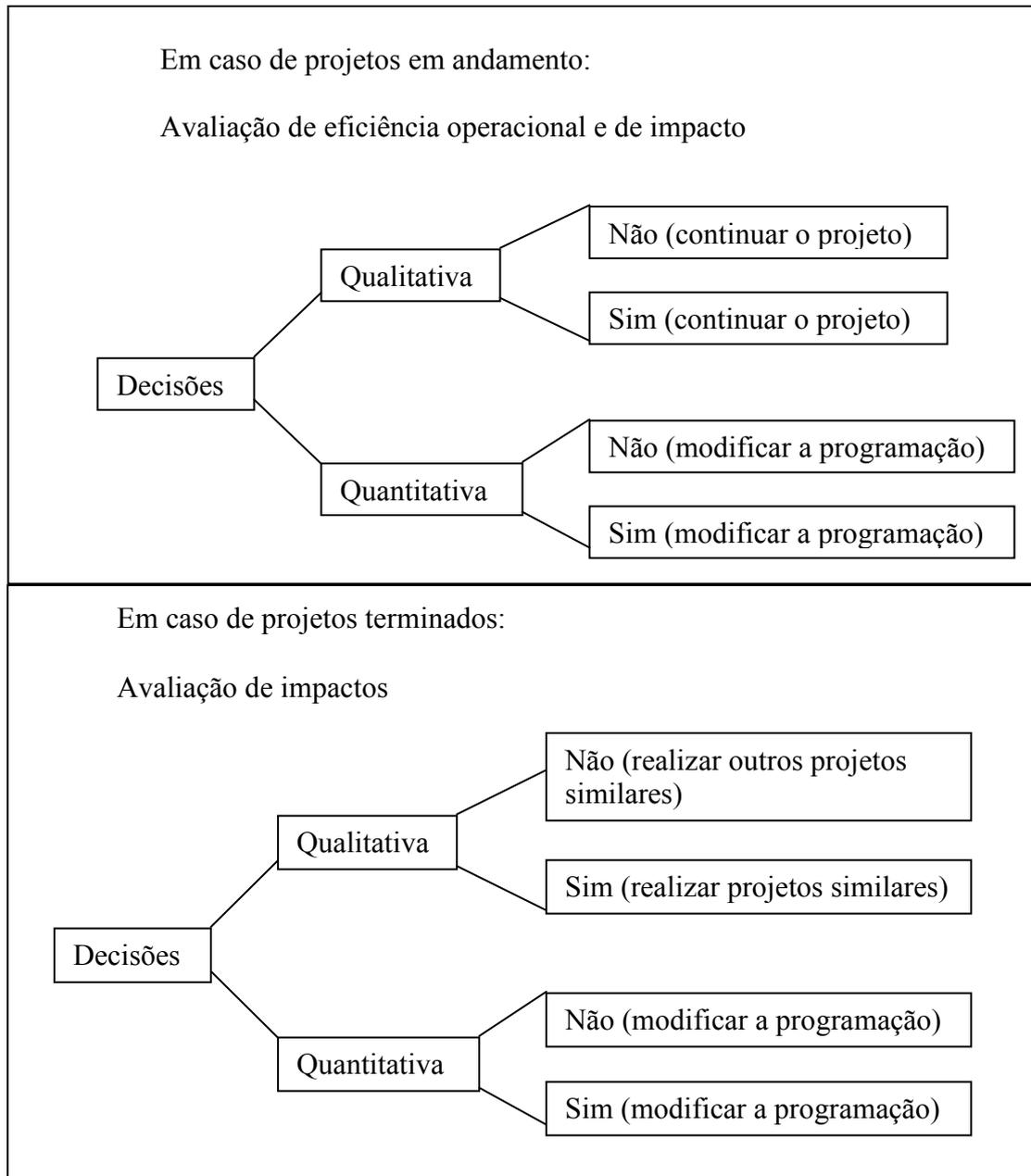


Figure 4 - Diagrama das decisões na Avaliação *Ex-Post*
Fonte: Cohen & Franco (2004, p. 110)

A *Avaliação de Processos ou Análise de Eficiência Operacional* determina o percentual de contribuição dos componentes para um projeto ou sua incompatibilidade com os fins perseguidos.

A *avaliação de impacto* determina o alcance dos objetivos em um projeto e quais são os efeitos secundários previstos e não previstos - Contreras (1981, apud Cohen & Franco, 2004, p. 109) – e pode ser realizada durante a execução do projeto ou após a sua conclusão.

2.2.4 A Experiência Canadense de Avaliação

O Canadá é uma federação constituída de dez províncias e três territórios. É uma monarquia constitucional e um reino da comunidade, onde o sistema de governo é parlamentarista²⁰. Os canadenses são súditos da rainha Elizabeth II da Inglaterra, no entanto, o chefe de governo é exercido por um Primeiro Ministro nomeado pela soberana, um Parlamento bicameral – O Senado, onde os membros são eleitos com o papel de Supremo Tribunal e Câmara dos Comuns. Por fim, um Auditor Geral – ligado diretamente ao Parlamento com função de controle externo, assim como o Tribunal de Contas da União no Brasil.

Uma característica do federalismo canadense é a divisão dos poderes entre o governo central e os governos provinciais, conquanto as províncias detenham autoridade para fazer leis atinentes a questões envolvendo políticas voltadas para a educação pública, saúde, direitos de propriedade, serviços sociais, rodovias, hospitais, administração da justiça e municipalidade.

Por outro lado, o governo federal deve se responsabilizar pelos assuntos de abrangência nacional: comércio, defesa nacional, agricultura, aeronáutica, transporte ferroviário, telecomunicações, sistema monetário, imigração, leis criminais e energia nuclear. Inclui-se ainda a competência para tratar dos assuntos relacionados aos aborígenes e às suas terras (reservas).

Cabe frisar que o Canadá encampou algumas práticas usuais nos países da *Commonwealth*, as quais influenciam na consecução das políticas públicas como, p.ex., a consolidação de todos os fundos em uma conta única, o Parlamento compulsoriamente define o limite do gasto anual, além da necessidade de justificativa para acesso aos recursos solicitados.

A evolução das práticas de gerenciais e de controle no governo canadense teve início no final da década de 1970, para tanto, introduziu-se à avaliação de programas visando

²⁰ Também conhecido como *Westminster System*. A independência total do Canadá se deu em 1931, com o Estatuto de *Westminster*.

auxiliar na tomada de decisão. O período de avaliação deveria alcançar cinco anos. Em 1977, o Auditor Geral assumiu a função de examinar as contas do governo, repassando ao Parlamento o resultado obtido pelas atividades governamentais no que tange à eficiência e a economia, exceto sobre a efetividade.

Vale frisar que o Auditor Geral é responsável por auditorias independentes nas operações governamentais. O escopo de trabalho inclui o exame da economicidade, a eficiência, eficácia, bem como a análise da relação custo-benefício de diferentes atividades, mas não responde pela avaliação dos programas.

Em 2001, a Secretaria do Conselho do Tesouro do Canadá revisou a Política de Avaliação, desfazendo o ato de 1994, ou seja, conformou o papel da avaliação no âmbito governamental, em tempo, passou a apreciar os programas, as políticas e as iniciativas. O gerenciamento das atividades passa a ser baseado nos resultados – gestão por resultados.

No ano de 2003, privilegiou-se a auditoria geral, a auditoria departamental e à avaliação, além de introduzir a Estrutura de Responsabilização Gerencial (em inglês, MAF)²¹ - a responsabilidade e confiabilidade da prestação de contas por resultados são claramente compatíveis e consistentes com os recursos, onde as delegações são apropriadas às potencialidades, por conseguinte, maior destaque para os programas, a análise do custo-efetividade e para melhorar a responsabilidade do gerenciamento.

De outra forma, a estrutura de governo conhecida como “Resultados para os Canadenses” estreitou os laços entre a avaliação, mensuração e o monitoramento do desempenho dos programas.

No Canadá, a responsabilidade pelo resultado dos programas previstos e pela adoção da boa e regular prática da gestão é quase sempre de um secretário executivo.

A experiência canadense parametrizada à realidade atual do Brasil revela que algumas questões necessitam aprofundamento da discussão:

1. avaliação, mensuração e o monitoramento do desempenho dos programas. Falta entrelaçamento entre essas três dimensões no Brasil, apesar da estrutura do PPA, segundo os comentários do “Entrevistado 3 – Garcia”;
2. obrigatoriedade de o secretário executivo observar os requisitos de *accountability* interna e externa, além da obrigatoriedade de os relatórios conterem a mensuração do desempenho.

2.2.5 A Experiência Australiana de Avaliação

O Departamento de Finanças da *Commonwealth of Austrália* (Comunidade da Austrália) declara que as reformas desenvolvidas em 1983, no âmbito do setor público, tinham intenção de melhorar a conveniência (conformidade), eficiência e efetividade dos programas do Governo.

As reformas conferiram aos titulares de pasta ministerial e aos administradores de programas maior autoridade para uma gestão criteriosa dos programas e parcimônia na administração dos recursos. A ênfase dada pelas reformas aos objetivos e resultados dos programas (nos moldes da Teoria Neoclássica da Administração²²) é um marco no trabalho dos gestores do setor público na Austrália, uma vez que foram priorizados os resultados e os aspectos de economicidade em detrimento dos insumos e processos como normalmente se conhece no resto do mundo.

Em 1988, o governo australiano aprovou uma estratégia de avaliação composta por três objetivos:

1. prover uma melhor base de informação para auxiliar os gestores no aperfeiçoamento do desempenho dos programas;
2. auxiliar a tomada e priorização das decisões de governo, especialmente, no processo orçamentário;
3. contribuir para melhorar a imagem do gestor diante do Parlamento e do Público;

Para balizar essa estratégia, a Administração Pública da Comunidade apostou em elementos de forte sustentação legal e apreço público:

1. *preparação de Planos de Avaliação das Pastas Ministeriais (PEC) incluindo as avaliações dos programas e as principais políticas e impedimentos em matéria de uso dos recursos.* Os PECs são submetidos anualmente à apreciação do Departamento de Finanças e são concebidos para que em um ciclo de 3 a 5 anos os programas ou parte deles sejam efetivamente avaliados;
2. *desenvolvimento de Oficinas de Avaliação dos Planos* para examinar todos os programas até o limite do período quinquenal;

²¹ MAF - *Management Accountability Frameworks*.

²² Considera os meios na busca da eficiência, enfatiza os fins e resultados na busca da eficácia, além de forte apelo para os objetivos e resultados (CHIAVENATTO, 1999, p. 125)

3. *necessidade que as novas propostas políticas incluam estratégia de avaliação.* A amplitude deste fundamento parece incontestável, é um exercício de *accountability* ampliada. Para a sua conformação legal, requer o estabelecimento de uma responsabilidade adequada para as atividades de avaliação futura, de forma a facultar ao Gabinete do Ministro diagnosticar o alcance dessas avaliações, caso a política pública seja adotada. A partir de orçamento de 1993-1994, a aprovação do Gabinete do Ministro à determinada política pública está condicionada a resposta da seguinte pergunta:

- “Foi acordada uma Estratégia de Avaliação?”

O Gabinete do Ministro somente autoriza a política pública se satisfeita a resposta para todas as propostas que possuem financiamento em excesso de até \$ 5 milhões de dólares australianos²³ (em torno de R\$ 8.165.500,00) e para todos os programas-piloto. Por esse rito depreende-se que a aprovação de uma determinada política pública fica condicionada ao desenvolvimento (pela oficina) de uma estratégia apropriada de avaliação, e que se tenha chegado a um entendimento com o Departamento de Finanças sobre o desenvolvimento da estratégia, principalmente, quanto aos quesitos relacionados à forma (como?) e ao cronograma de execução (quando?);

4. *o resultado das principais avaliações deve ser de conhecimento público.* Os resultados das avaliações das políticas públicas são publicados duas vezes por ano, pelo Departamento de Finanças, no Registro de Relatórios de Avaliação Publicados;
5. *medidas para melhorar a capacidade de avaliação em todas as esferas do Serviço Público.* Praticamente tudo está centrado no Departamento de Finanças que é o responsável pela coordenação e promoção global das estratégias, cabendo aos departamentos e agências individuais a responsabilidade primária de desenvolver habilidades relacionadas com a sua avaliação pessoal. O papel mais importante relegado ao Departamento de Finanças é a promoção das capacidades de avaliação. Para impulsionar as melhores práticas de avaliação, intercambiar informações e experiências sobre o tema avaliação, o Departamento utiliza-se de seminários e

²³ 1 dólar australiano = 1,6331 reais (em 24.07.2007, 9h34min). Fonte: Conversor da Moeda Corrente Austrália Dólar, acesso disponível em: <http://www.mataf.net/pt/conversor-AUD.htm>.

oficinas desenvolvidas no âmbito do Serviço Público Australiano (SPA), por exemplo, o *Fórum da Avaliação de Canberra*²⁴;

Para a comunidade australiana, avaliar um programa é valorá-lo no todo ou em parte, com o propósito de auxiliar os gestores das políticas públicas a tomar decisões. O Departamento de Finanças é o ente responsável pela definição das razões de se fazer avaliações e dos benefícios gerados pelo uso das boas práticas para aplicação dos recursos.

O Governo Australiano defende que todos os programas das pastas ministeriais devem ser avaliados utilizando uma base regular e sistemática. Para avaliar a eficácia dos programas criou um calendário rotativo onde a maior parte dos programas é avaliada pelo menos uma vez entre três e cinco anos. As avaliações de eficiência devem ser realizadas com maior frequência, conquanto as avaliações de conformidade (conveniência) merecem ser recalculadas periodicamente, especialmente, quando ocorrem mudanças no contexto social, político ou econômico no qual o programa está inserido.

O Governo Australiano ao defender que os programas das pastas ministeriais sejam avaliados utilizando uma base regular e sistemática assevera o objetivo desta pesquisa, uma vez que a sistematização em parte já está em desenvolvimento como o caso do Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (SIORG) e do SIGPLAN, no entanto, o processo de interoperabilidade entre os sistemas de governo como previsto em lei ainda não foi processada.

2.2.6 A Experiência Brasileira de Avaliação

O Governo Canadense procurou integrar o monitoramento do desempenho dos programas com mensuração e avaliação, conquanto a Comunidade Australiana ao consolidar as reformas buscou enfatizar os objetivos e resultados dos programas, além de incentivar os administradores a agir com maior retidão na gestão pública, ter mais criticidade ao elaborar e

²⁴ *Fórum da Avaliação de Canberra* - foi estabelecido em 1990 com o propósito de promover a melhor prática na avaliação de programa. O fórum é uma rede interagência que representa a maioria dos departamentos da *Commonwealth e ACT Government*, além de agências e algumas companhias do setor privado interessados em assuntos de gerência da avaliação e do desempenho no setor público. Um pequeno grupo de facilitadores das agências participantes fixa os objetivos e programa o evento uma vez por ano. Providencia os oradores, focando a avaliação no contexto das melhores praticas de gerência do setor público. Os encontros do Fórum da Avaliação são realizados no período de 9.00AM a 11.00AM, normalmente, na terceira quinta-feira de cada mês, de fevereiro a novembro no restaurante do *Lobby, Parkes, Australian Capital Territory*. Em duas horas as pessoas podem ouvir sobre mudanças no setor público, como outras agências estão executando políticas e gerenciando os programas delas. O ponto de encontro é informal e os oradores são incentivados a serem divertidos e francos.

executar os programas, optando por maior eficiência, eficácia e efetividade do resultado da política pública implantada. O Brasil ao longo dos anos experimentou inserir processos na área governamental tendo como objetivo promover a melhoria da gestão e alocação dos recursos, buscando alcançar os resultados previstos nos programas e subsidiar a tomada de decisão em diferentes níveis da Administração Pública Federal.

Na década de 1930, o Estado assume um papel decisivo ao implantar a administração burocrática como meio de racionalizar os processos na esfera pública, um enfrentamento ao “patrimonialismo” instalado ou, de outra via, descenso do “coronelismo” e emersão do “clientelismo” e “fisiologismo”.

Uma tentativa de afrouxar as amarras burocráticas se apresenta com a publicação do Decreto-Lei 200/67. É tido como o marco inicial da administração gerencial no país quando fixa o planejamento e o orçamento como princípios de racionalidade administrativa ou quando dá primazia à competência e à informação no processo decisório.

Na década de 1980, destacam-se as criações do Ministério da Desburocratização e do Programa Nacional de Desburocratização – PrND, ambos objetivavam combater a higidez burocrática dos procedimentos e, em um segundo momento, o Programa Nacional de Desestatização buscava conter os excessos acometidos pela administração descentralizada decorrentes dos preceitos contidos no Decreto-Lei nº 200/67.

O marco mais importante da história do Brasil nos últimos anos foi à instalação da Assembléia Nacional Constituinte que em cinco de outubro de 1988 promulgou a nova Constituição brasileira.

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado de 1995 apresenta conteúdo específico contemplando Sistemas Administrativos de Gestão Pública ou Sistemas Estruturadores²⁵ com foco no controle e informações gerenciais. O Plano Diretor de 1995 fazia menção aos Sistemas Estruturadores descritos abaixo, com exceção ao Sistema Integrado das Empresas Estatais (SIEST) e SIGPLAN:

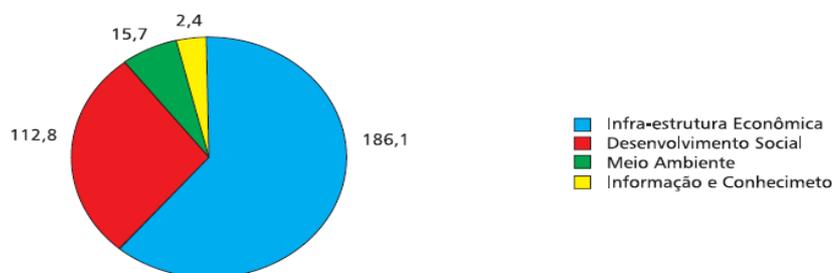
1. Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI);
2. Sistema Integrado de Administração de Pessoas (SIAPE);
3. Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG);

²⁵ Sistemas de Gestão Administrativa de Governo (SGAs), são sistemas transversais com o propósito de atender as necessidades finalísticas dos órgãos de Governo.

4. Sistema Integrado de Dados Orçamentários (SIDOR);
5. Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (SIORG);
6. Sistema de Informações Setoriais de Planejamento, Orçamento (SISPLAN);
7. Sistema Integrado das Empresas Estatais (SIEST);
8. Sistema de Informações Gerenciais de Planejamento (SIGPLAN);

O ano 1999 ficou conhecido como o ano da ruptura, da quebra de paradigma no âmbito da administração pública. Neste ano foi criado o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) com o objetivo de “*facilitar a transformação da Administração Pública Federal*”²⁶ e com a missão de “*promover a gestão empreendedora de recursos para o desenvolvimento sustentável do País*”.

A Agenda dos Eixos Nacionais de Integração foi responsável pelo produto mais significativo para o País - o “*portfólio de oportunidade de investimentos públicos e privados para o período de 2000-2007*” (Figura 5) - que visava reduzir os custos de produção de bens e serviços, fortalecer a competitividade entre os sistemas complexos da economia e aumentar a equidade, reduzir as desigualdades sociais e regionais. O trabalho ainda contribuiu com um banco de dados socioeconômicos para uso planejamento.



Investimento Total: R\$ 317,0 bilhões
 Fonte: Estudo dos Eixos Nacionais de Integração e Desenvolvimento - MP/BNDES

Figura 5 - Portfólio de Investimentos Públicos e Privados 2000-2007.

Criaram-se novas regras para elaboração do orçamento e do PPA. Segundo a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos²⁷, a avaliação do Plano Plurianual é “um processo contínuo e participativo de aperfeiçoamento da gestão governamental”. O

²⁶ O Desafio do Planejamento Governamental – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, 2002, p. 25.

²⁷ O Desafio do Planejamento Governamental – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, 2002, p. 33.

“Calendário do Ciclo de Gestão” (Figura 6), do ano de 2000, foi um evento bastante significativo à época, tinha por objetivo a integração do plano, do orçamento e da gestão.

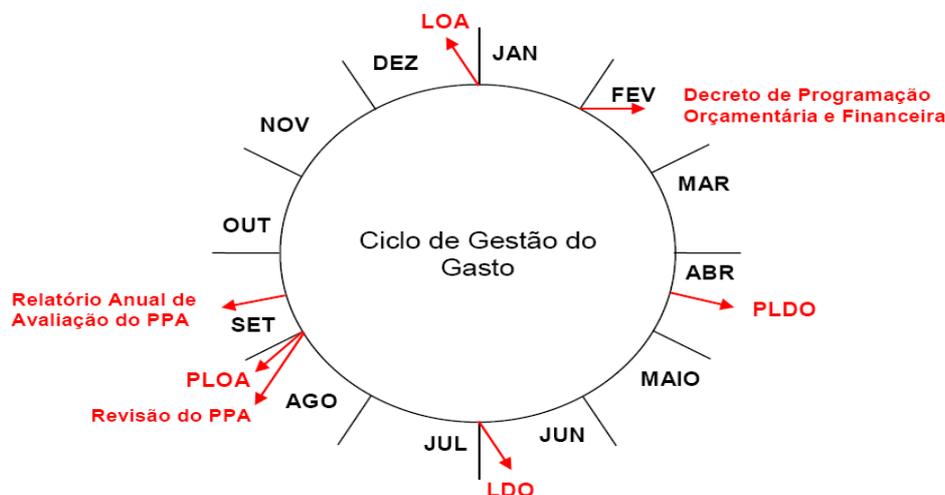


Figura 6 - O Ciclo de Gestão do Gasto
Fonte: Secretaria de Estado do Planejamento de Sergipe.

O *Ciclo da Gestão do Gasto*²⁸ compreende os processos de elaboração da programação, considerando prévio diagnóstico do problema ou demanda da sociedade, a implementação dos programas, o monitoramento, avaliação e a revisão deles. A primeira avaliação de uma ação com enfoque gerencial foi a Avaliação do PPA, ano 2000.

No ano de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal também trouxe uma série de novas exigências a serem cumpridas. A gestão passou a ter o foco nos resultados para a sociedade.

Por esse contexto, é possível verificar que “o Governo vem concentrando suas ações em princípios da administração gerencial, na reorientação dos controles para resultados”, assim como ocorre no Governo Canadense e na Comunidade Australiana. Para tanto, tem planejado o desempenho de suas ações considerando a integração dos diversos sistemas de informações contábeis e ou gerenciais, com o propósito por formular políticas públicas com maior penetração das ações, e, por sua vez, possibilitar igualdade de oportunidades, satisfazendo as necessidades básicas da população.

2.3 AS POLÍTICAS PÚBLICAS NO BRASIL

A regulação das atividades das entidades beneficentes tem amparo legal em diversas normas. Algumas mais representativas, como a lei n.º 8.742/93 que dispõe sobre a

²⁸ Visão Geral do Ciclo de Gestão do PPA

organização da Assistência Social, o decreto n.º 2.536/98 que dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

Vale lembrar que pela Lei 8.742/93 a Assistência Social é Política Seguridade Social não contributiva que, além de prover os mínimos sociais e garantir o atendimento às necessidades básicas, deve ser realizada através de um conjunto integrado de ações tanto da iniciativa pública quanto da própria sociedade. Conclui-se, a Assistência Social é direito do cidadão e dever do Estado.

Para o *Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão*²⁹, as políticas públicas devem ser pensadas segundo a organização do território e o atendimento de suas demandas de forma mais equilibrada no longo prazo, bem como provê-los de infra-estrutura social e econômica, de tal forma, contribuir para a redução das desigualdades inter/intra-regionais.

Matias-Pereira (2006, p. 211) supõe a existência e a necessidade de políticas públicas, como forma de contrapor o neoliberalismo – corrente que defende a liberdade de mercado plena em oposição à intervenção estatal sobre a economia e, se for imperativo, somente em setores imprescindíveis e com dimensão mínima.

Ainda, na percepção desse autor, a condição básica para a elaboração e a implementação de políticas públicas é a existência de um aparelho de Estado forte e com capacidade técnica de implementar políticas públicas e governabilidade. As políticas públicas são saídas, resultantes da atividade política e compreendem uma coleção de ações e procedimentos que visam à resolução pacífica de conflitos em torno da alocação de bens e recursos públicos.

Neste caso, os atores políticos necessitam aumentar sua capacidade de compreensão do funcionamento das instituições políticas, ensejando em uma gestão mais eficiente, conforme preceituam os defensores da “Teoria Neo-Institucional” (MATIAS-PEREIRA, 2007, p. 139).

Vale lembrar que as Políticas Públicas no Brasil estão ligadas à satisfação das necessidades básicas da sociedade e visam contribuir para minimizar as desigualdades sociais. Portanto, envolvem questões atinentes à distribuição de renda e riquezas, para tanto, há necessidade de criar empregos formais, levar a alfabetização às classes menos favorecidas, bem como a saúde e a habitação.

²⁹ Manual de Elaboração Plano Plurianual 2008-2011(2007, p. 14).

Neste sentido, tanto para examinar o alcance dos objetivos propostos quanto para atender o Controle Governamental quantos aos aspectos formais e legais, necessariamente, o ponto final do ciclo de gestão de uma política pública é a avaliação de desempenho das ações executadas. No entendimento de Rua (2003), as finalidades da avaliação de políticas públicas, programas e projetos governamentais são:

1. *accountability*, significando estabelecer elementos para julgar e aprovar decisões, ações e seus resultados;
2. desenvolver e melhorar estratégias de intervenção na realidade, ou seja, a avaliação tem que ser capaz de propor algo a respeito da política que está sendo avaliada;
3. empoderamento, promoção social e desenvolvimento institucional, significando que a avaliação deve ser capaz de abrir espaço para a democratização da atividade pública, para a incorporação de grupos sociais excluídos e para o aprendizado institucional e fortalecimento das instituições envolvidas.

Por fim, ao analisar este contexto observa-se que a Auditoria Governamental perpassa como um instrumento de *Accountability*, essencial na aferição e no dimensionamento dos resultados das ações implementadas pelo gestor público, implicando em ampliar os limites do controle público estatal e o não-estatal (Terceiro Setor) ou controle social, quanto à eficiência e eficácia do uso do recurso público, incluindo-se o impacto social (efetividade) causado.

2.4 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Neste tópico serão tratados os aspectos relativos às Práticas Internacionais de Auditoria Governamental e Auditoria Governamental no Brasil. Ao final, espera-se ter examinado o grau de harmonização entre as práticas de auditoria realizadas no Setor Público do Brasil e àquelas em nível internacional.

Ressalta-se que a auditoria possui natureza dual quanto ao campo de atuação - auditoria do setor privado e auditoria do setor público.

No setor privado tem-se a Auditoria Externa ou Independente e a Auditoria Interna, sendo que no Brasil as regras técnicas e de regulamentação da profissão estão disciplinadas por meio de resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelos Pronunciamentos do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

A Resolução CFC 780/95 aprovou a norma técnica (NBC T-12) estabelecendo os conceitos, as regras gerais de execução dos trabalhos e de emissão de relatórios da Auditoria Interna. Por esse edito, a auditoria interna constitui um elenco de procedimentos técnicos que

tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos, além das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

Dois anos depois, o Conselho por meio da Resolução 821/97 aprovou as Normas Profissionais de Auditor Independente (NBC P 1). Esse preceituário definiu a competência técnico-profissional, conformou a independência e delimitou a responsabilidade do contador, na função de auditor independente, na execução dos trabalhos.

Não obstante o disposto pelo CFC em suas Normas, a auditoria interna pode ser vista como um instrumento auxiliar na tomada de decisão da empresa ao demonstrar o comportamento das atividades para a administração, conforme ensina Attie (1987, p. 28) - “auditoria interna é uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades, como um serviço a essa mesma organização”.

No que diz respeito ao IBRACON, tem por função desenvolver temas sobre questões éticas e técnicas que regem a profissão de auditor e de contador; zelar pela correta interpretação e aplicação das normas; incentivar a educação continuada da categoria, além representá-la frente aos organismos públicos e privados e da sociedade em geral.

Os Pronunciamentos do IBRACON são por meio das Normas e Procedimentos de Contabilidade (NPC) e Normas de Procedimentos de Auditoria (NPA). No intervalo de 1979 até 2007 já foram revogadas 21 (vinte e uma) NPCs e 1 (uma) NPA, conquanto ainda vigendo, 19 (dezenove) NPCs e 13 (treze) NPAs. Por esse contexto, cabe frisar que a preocupação do IBRACON em tratar os assuntos da categoria guarda afinidade, por exemplo, com as atividades desenvolvidas no âmbito da Federação Internacional de Contadores (em inglês, IFAC³⁰).

Por outro lado, tanto o CFC quanto o IBRACON não têm inserção na esfera pública para ditar normas de auditoria, porque “analisando-se a situação brasileira, observamos que a profissão contábil é representada por dois órgãos: o CFC e o IBRACON, mas nenhum deles é politicamente forte o suficiente para influenciar órgãos governamentais legalmente autorizados para editar normas contábeis” (NIYAMA, 2005, p. 29).

A Auditoria Governamental no Brasil é de responsabilidade da Controladoria Geral da União (CGU), conquanto para o Tribunal de Contas da União (TCU) prevalece a ‘Auditoria’ como uma tipificação de Fiscalização. Essas instituições governamentais, em atenção ao

cenário internacional, podem inserir no planejamento dos trabalhos de auditoria e de fiscalização procedimentos para examinar se as estruturas de controles internos das organizações possuem os elementos necessários para atender às exigências da Lei Sarbanes-Oxley³¹. Essa lei incorporou a estrutura estabelecida nos “Controles Internos – Um Modelo Integrado³²”, publicado pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras (em inglês, COSO³³), que é uma ferramenta para auxiliar as empresas e outras organizações na avaliação e no aperfeiçoamento de seus sistemas de controles internos, sem prejuízo de incorporar, na extensão e no limite de não-conflito com as normas locais, as exigências de os relatórios refletirem as Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas (em inglês, GAGAS)³⁴.

Por fim, devem observar se a metodologia utilizada pelas organizações para avaliar os controles internos contempla procedimentos que as possibilitem adotar ações proativas visando à detecção e a mitigação de erros, em conformidade com as diretrizes postuladas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (em inglês, INTOSAI)³⁵.

Além disso, o Escritório de *Accountability Governamental* (em inglês, GAO)³⁶ estabelece as normas de orientação para execução dos trabalhos de auditoria governamental, também conhecidas como “*Yellow Book*”. Essas normas, de reconhecida qualidade, compreendem princípios e práticas de auditoria.

2.4.1 Práticas Internacionais de Auditoria Governamental

Vale destacar que no cenário internacional existem diversos órgãos e leis que aditam regras de contabilidade e auditoria de abrangência mundial. Assim, a comunidade internacional conta com instituições que estabelecem padrões para a conformação dos atos e fatos contábeis, originariamente com foco na iniciativa privada, como é o caso do Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira (em inglês, FASB)³⁷, o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade ou Colegiado de Padrões Internacionais de Contabilidade (em

³⁰ IFAC – *International Federation of Accountants* – É o órgão responsável por emitir orientação técnica, profissional e promover a adoção dos pronunciamentos do IFAC e do IASB – *International Accounting Standards Board*.

³¹ Também conhecida como SOX, foi editada no ano de 2002.

³² “*Internal Control - Integrated Framework*”

³³ *The Comitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO)

³⁴ *Generally Accepted Government Auditing Standards*, (GAGAS)

³⁵ *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI)

³⁶ *Government Accountability Office* (GAO)

³⁷ *Financial Accounting Standards Board* (FASB)

inglês, IASB)³⁸ e a IFAC que ao buscarem a harmonização contábil atuam como facilitadores da comunicação e, ao mesmo tempo, favorecem a minimização das diferenças internacionais nas demonstrações financeiras. Esse estado da arte concorre para economia de gastos com os trabalhos de auditoria.

Aliando-se a estes institutos, a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) e o COSO estabelecem parâmetros para avaliação dos controles internos das organizações. Por fim, há que se mencionar àqueles voltados exclusivamente para as atividades governamentais: INTOSAI, GAO, GASB.

2.4.1.1 Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira e Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade

O FASB é um órgão do setor privado, independente, e que a partir de 1973 foi designado para estabelecer os padrões da Contabilidade Financeira. Tais padrões prevalecem para regular a preparação dos relatórios financeiros. A Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos (em inglês, SEC)³⁹ e o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (em inglês, AICPA)⁴⁰, além do reconhecimento oficial, outorgaram ao FASB a responsabilidade para normatizar, regulamentar, estabelecer critérios e desenvolver padrões de relatórios e de contabilidade financeira. Tais padrões são essenciais para a proficiência da economia, uma vez que investidores, credores, auditores e outros usuários da informação confiam na credibilidade, transparência e na qualidade da informação financeira consignada sob esses critérios. Na avaliação de (NIYAMA, 2005, p. 88), a maior preocupação da SEC é com a evidenciação (*disclosure*), conquanto ao FASB, o reconhecimento e mensuração.

Além disso, cabe frisar que FASB na busca de um referencial conceitual editou seis documentos contendo Pronunciamentos sobre Normas de Contabilidade Financeira (em inglês, SFAC)⁴¹, distribuídos em um período de 7 anos. Os SFACs têm por objetivo fornecer conceitos gerais, definições e informações a respeito de contabilidade.

Quanto ao IASB, sua sede fica na Inglaterra (Londres) e, em 2001, encampou as responsabilidades técnicas de seu antecessor, o Comitê de Normas Internacionais de

³⁸ *International Accounting Standards Board (IASB)*

³⁹ *U.S. Securities and Exchange Commission (SEC)*

⁴⁰ *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*

⁴¹ *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC)*

Contabilidade (em inglês, IASC)⁴², com o firme propósito de capitanear as discussões sobre os padrões contábeis e tornar comparáveis as informações contidas nos demonstrativos financeiros das empresas nos diferentes continentes, para tanto, busca “promover a convergência entre as normas contábeis locais e as Normas Internacionais de Contabilidade de alta qualidade” (*Op. cit.*, p. 41).

2.4.1.2 Federação Internacional de Contadores (IFAC)

A IFAC tem sua sede em Nova York (Estados Unidos da América) e é a digna representante da profissão contábil e tem por missão (*Passim*: p. 42-44):

“[...] estreitar o relacionamento da profissão contábil em nível mundial, atendendo à demanda de interesse público, contribuir para o desenvolvimento da economia internacional, estabelecendo e promovendo aderência à elevada qualidade técnica dos padrões profissionais (além de buscar convergência internacional desses padrões) e, finalmente, representar a profissão em assuntos de interesse público.”

A IFAC para cumprir sua missão desenvolve orientações para auxiliar as nações e ao profissional da área contábil, sempre com o propósito de uniformizar as práticas profissionais em nível mundial. Faz uso de seus comitês (seis ao todo) para publicar padrões profissionais e guias de recomendação, destacando-se o Comitê do Setor Público (em inglês, IPSASB)⁴³.

No pressuposto de cumprir com êxito a sua missão, o IPSASB desenvolve padrões contábeis de alta qualidade utilizáveis por entidades do setor público, em qualquer parte do mundo, na preparação de suas Demonstrações Financeiras. Para tanto, emite os Padrões Contábeis Internacionais do Setor Público (em inglês, IPSAS)⁴⁴ que são as melhores práticas em termos de relatórios financeiros globais de alta qualidade para aplicação por entidades do setor público, com exceção das Empresas de Serviços Governamentais (em inglês, GBEs)⁴⁵. Entende-se que à aplicação das exigências dos IPSASs pode realçar a *accountability* e dar maior transparência às demonstrações financeiras elaboradas pelos Governos e ou pelas organizações que aplicam recursos públicos.

⁴² *International Accounting Standards Committee* (IASC)

⁴³ *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

⁴⁴ *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs).

⁴⁵ *Government Business Enterprises* - São as empresas que apesar de desenvolver suas atividades no ambiente governamental não possuem natureza pública, isto é, necessariamente, uma entidade GBE deve possuir as seguintes características: (a) pode firmar contrato em seu próprio nome; (b) tem competência financeira e operacional para manter um negócio; (c) os seus bens e serviços estão desafetados, podem ser vendidos no curso normal do negócio a outras entidades com objetivo de lucro ou uma recuperação de custos; (d) é uma entidade que não recebe subvenções do governo ou recursos a fundo perdido para alavancar suas atividades; (e) é uma entidade controlada pelo setor público.

Cabe frisar que os padrões profissionais para conduzir auditorias governamentais foram promulgados pelo Controlador Geral dos Estados Unidos e publicados como Padrões de Auditoria Governamental (PAG). Uma exigência dos PAGs é que as organizações de auditoria sejam submetidas à revisão de seus pares externos pelo menos uma vez cada três anos. O objetivo de uma revisão pelos pares é determinar se o sistema de controle de interno de uma organização de auditoria possui qualidade adequada e está operando satisfatoriamente. Também, uma revisão pelos pares visa assegurar que a política, os padrões e os procedimentos de auditoria aplicáveis estão sendo obedecidos.

Por este consentâneo, a Associação de Auditores dos Governos Locais (em inglês, ALGA)⁴⁶ desenvolveu um programa para assistir no local os auditores governamentais durante a reunião com seus pares. O programa de revisão pelos pares, supervisionado pela ALGA, tem se mostrado exitoso desde a primeira edição, em 1991.

2.4.1.3 Lei Sarbanes-Oxley de 2002 (SOX)

Enveredando pelo mesmo ambiente, mas com um foco legalista, a *Lei Sarbanes-Oxley de 2002 (SOX)* deu uma conformação normativa para a Governança Corporativa ao criar regras para a divulgação e emissão de relatórios das demonstrações financeiras, ao mesmo tempo tratou de impor normas à realidade ética dos negócios.

Segundo a *SOX (2002)*⁴⁷, o controle interno é um processo executado pela Diretoria, pelo Conselho de Administração ou por outras pessoas da companhia que impulsionam o sucesso dos negócios em três categorias:

1. eficácia e eficiência das operações;
2. confiabilidade dos relatórios financeiros;
3. cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Observando esses apontamentos, no que tange ao controle interno, o cerne de toda fundamentação legal da *SOX* está fulcrada nos artigos 302 e 404.

A Seção 302 determina que o corpo diretivo da empresa (Diretores Executivos e Financeiros) deve assumir a responsabilidade pelos controles e procedimentos de divulgação. Periodicamente, os executivos certificados devem comprovar que foram executadas

⁴⁶ *Association of Local Government Auditors (A.L.G.A)*

avaliações, bem como apurada a eficácia dos controles, além de divulgar os fatos que obstaram alcançar o resultado previsto.

A Seção 404 determina que a emissão de relatórios financeiros seja ‘*a posteriori*’ à avaliação anual dos controles e procedimentos internos. Além disso, o auditor independente da companhia deve emitir um relatório distinto que ateste o esforço da administração em apurar e avaliar a eficácia dos controles internos e dos procedimentos executados para a emissão dos relatórios financeiros.

2.4.1.4 Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO)

Por outro lado, para atender os ditames da *SOX*, é necessário que o controle interno seja estruturado obedecendo às recomendações do COSO, não obstante outras estruturas concorrentes no mercado.

O COSO é uma organização sem fins lucrativos que busca o aperfeiçoamento dos controles internos da empresa. Para os executivos do COSO, os controles internos promovem a eficiência, minimizam o risco da carteira, além de assegurar a confiança dos investidores, auditores e outros usuários da informação de que as demonstrações financeiras foram elaboradas em conformidade com as leis e regulamentos.

O COSO defende uma estrutura de controles internos desmembrada em cinco componentes inter-relacionados:

1. *Ambiente de Controle* – é a linha mestra entre a estrutura e a base de sustentação dos demais componentes do arcabouço dos controles internos, inclui os valores éticos (conduta, atitude, comportamento, consciência) e a competência dos funcionários na consecução dos objetivos e metas da organização.
2. *Avaliação de Riscos* – cabe ao segmento administrativo da companhia identificar e analisar os riscos inerentes ao negócio e que podem obstruir o alcance dos objetivos, além de impedir um desempenho eficaz e eficiente das ações empregadas para consecução do resultado.
3. *Atividades de Controle* – estabelecer tarefas e procedimentos específicos para reduzir a probabilidade da ocorrência dos riscos identificados na etapa 2.

⁴⁷ Lei Sarbanes-Oxley – Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos.

4. *Informação e Comunicação* – se realiza por dois canais, da administração para os funcionários e deles para os dirigentes.
5. *Monitoramento* – trata-se da avaliação e a da apreciação dos controles internos. O monitoramento pode incluir tanto a supervisão interna quanto externa dos controles internos pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas.

Na Figura 7 pode ser observada a estrutura proposta pelo COSO relacionando objetivos e componentes, a qual é abarcada pela *SOX* como a necessária, bastante e suficiente para cumprir os seus desígnios, além de possibilitar ao auditor realizar o teste de confiabilidade dos controles internos.

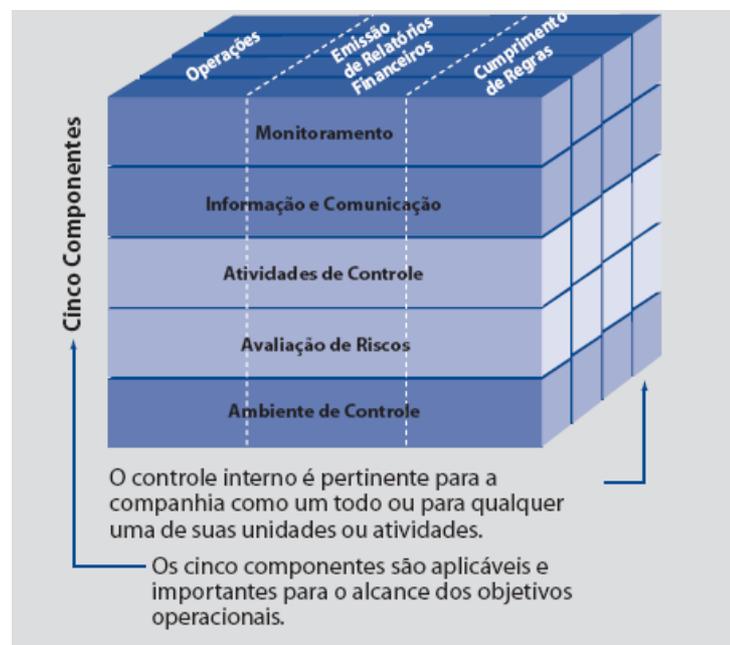


Figura 7 – Relacionamento Objetivos e Componentes (COSO)
Fonte: Lei Sarbanes-Osley – Outubro 2003 - pag. 13

2.4.1.5 Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

O papel essencial das Entidades Fiscalizadoras Superiores (em inglês, SAI)⁴⁸ é examinar as contas dos governos, as operações e promover uma gestão financeira sólida e de responsabilidade total desses governos. A INTOSAI é uma “organização autônoma, independente e apolítica estabelecida como uma instituição permanente a fim promover a troca das idéias e experiências entre as Instituições de Auditoria Supremas na auditoria do governo”.

Em síntese, em termos de visão: promover o bom governo permitindo às SAIs ajudá-los a melhorar o desempenho, realçar a transparência, assegurar a responsabilização (*accountability*), manter a credibilidade, combater a corrupção, promover a confiança pública e buscar a eficiência e eficácia no uso dos recursos públicos em benefício dos cidadãos.

O Artigo 10 do estatuto faz considerações sobre a abrangência da auditoria sobre as contas da INTOSAI, a qual será realizada por dois auditores não integrantes das instituições com assento no Conselho Administrativo, eleitos pelo Congresso por três anos, viabilizada a reeleição por igual período. Os auditores não recebem honorários e, tampouco, suas despesas de viagens são reembolsadas. Em casos excepcionais, o Conselho autoriza ajuda de custo para a viagem dos auditores. Ao final, os auditores submeterão o seu relatório de auditoria à Secretaria Geral para inclusão no relatório anual a ser submetido ao Conselho Administrativo antes do dia 15 de abril de cada ano e, posterior publicação.

A INTOSAI possui ramificações em todos os continentes, totalizando sete Grupos de Trabalho Regionais (destacados no seguimento), os quais são responsáveis por promover os objetivos da matriz regionalmente, e dessa forma prover aos membros da organização oportunidades da cooperação profissional e técnica em uma base regional:

1. Organização de Instituições de Auditoria Supremas Latino-americanas e Caraíbas (em inglês, OLACEFS), estabelecida em 1965;
2. Organização Africana Suprema de Instituições de Auditoria (em inglês, AFROSAI), estabelecida em 1976;
3. Organização Árabe Suprema de Instituições de Auditoria (em inglês, ARABOSAI), estabelecida em 1976;
4. Suprema Organização Asiática de Instituições de Auditoria (em inglês, ASOSAI), estabelecida em 1978;
5. Associação Suprema do Pacífico sul de Instituições de Auditoria (em inglês, SPASAI), estabelecida em 1987;
6. Organização Caraíba de Instituições de Auditoria Suprema (em inglês, CAROSAI), estabelecida em 1988;
7. Organização Européia Suprema de Instituições de Auditoria (em inglês, EUROSAI), estabelecida em 1990.

⁴⁸ *Supreme Audit Institutions (SAI).*

2.4.1.6 Escritório de *Accountability* Governamental (GAO)

É um órgão independente que auxilia ao Congresso Estadunidense a cumprir suas responsabilidades constitucionais, além de ajudar na melhoria do desempenho e de assegurar a *accountability* do governo federal em benefício do povo americano.

O GAO examina a regularidade do uso dos recursos públicos, avalia as atividades e os programas federais, elabora relatórios de auditoria, além de zelar para que o Congresso seja mais eficaz na fiscalização e na tomada de decisão. Neste contexto, GAO trabalha para melhorar continuamente a economia, a eficiência e a eficácia do governo federal por meio de auditorias financeiras, inspeção e avaliação de programas, além de análises, opiniões legais, investigações e outros serviços. As atividades do GAO são projetadas para assegurar a responsabilidade do ramo Executivo até o Congresso, sob os preceitos da Constituição, e a responsabilidade do governo, de modo geral, à gente americana.

O GAO também estabelece padrões de auditorias para as organizações governamentais, programas, atividades e demais organizações não governamentais. Tais padrões, frequentemente são tratados com as Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas (GAGAS), devem ser seguidos por auditores quando fazem auditorias em organizações instituídas por lei, por regulamentos, acordos ou contratos. Esses padrões dizem respeito às qualificações profissionais dos auditores, à qualidade da auditoria e às características dos relatórios de auditoria, no que tange ao profissionalismo e à significância.

Além disso, o “GAO crê firmemente que o parecer dos auditores sobre o controle interno constitui um componente crítico para monitorar a efetividade da gestão de risco e os sistemas de *accountability* das organizações”.⁴⁹

A Educação Continuada do Profissional Auditor (em inglês, CPE)⁵⁰ é obrigatória para todos os profissionais - independentemente do campo de atuação, seja interno ou externo, governo ou não-governo, contabilistas públicos certificados e não-certificados - que executam exames ou certificam os compromissos, os quais são conduzidos de acordo com as “Orientações GAGAS”.

A CPE exige que o auditor de contas cumpra um número mínimo de horas de reciclagem, não importando a carga horária de trabalho, integral ou não, executada em

⁴⁹ Normas de Auditoria Governamental (*Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos – GAO - Revisão 2003*).

⁵⁰ *Continuing Professional Education (CPE)*.

auditoria governamental ou em auditoria interna da organização, seja em empresa de contabilidade pública ou de prestação de serviços.

O GAO fundamenta suas ações em três pilares: Responsabilidade (*accountability*), Confiabilidade (*reliability*) e Integridade (*integrity*) ou de outra forma “o compromisso do *Government Corporate Accountability* com ‘as boas práticas de Governo’ está refletido nos seus valores essenciais de integridade (Figura 8), confiabilidade e prestação de contas, certamente alicerces fundamentais para uma ‘Governança Governativa’ sadia”.⁵¹

A *Accountability* define a natureza do trabalho de GAO, ajudar o Congresso a fiscalizar os programas e operações federais para assegurar à sociedade norte-americana que os governantes sejam responsabilizados pelos seus atos.

A *Integridade* detalha os padrões elevados que o GAO impõe a si mesmo para conduzir trabalhos. A integridade é o alicerce da reputação, pois executa suas atividades de forma bastante profissional, objetiva, à base de fato, apartidária, não-ideológica, justa e equilibrada.

A *Confiabilidade* é um dos objetivos do GAO. Ela demonstra o nível de percepção que o Congresso e o público americano têm sobre os resultados dos trabalhos da Agência.

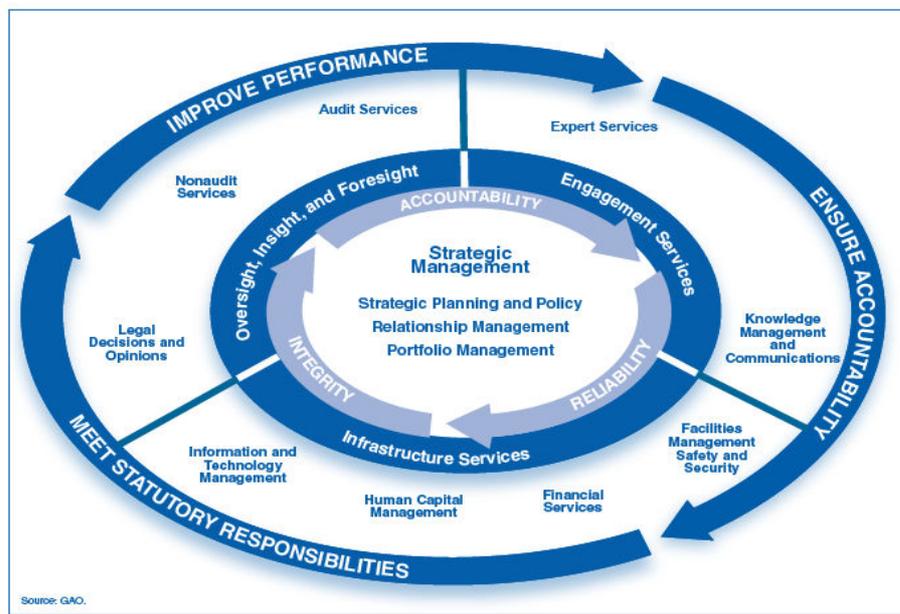


Figura 8 - Valores essenciais: *Accountability*, Integridade, Confiabilidade.

⁵¹ Boletim IBRACON – Nr. 34 – Governança Corporativa e Governança Governativa, por Jose Roberto Manoel.

2.4.1.7 Conselho de Normas de Contabilidade Governamental e Associação de Contadores do Governo dos Estados Unidos

Em 1984 foi criado o GASB, um conselho independente e sem fins lucrativos, com a missão de ajustar padrões da contabilidade financeira para o governo e unidades governamentais locais, bem como melhorar a apresentação das demonstrações financeiras tornando a informação útil para usuários desses relatórios, dos guias financeiros e do público em geral. Outra atribuição da fundação é selecionar os membros do FASB.

A Associação de Contadores do Governo dos Estados Unidos (em inglês, AGA)⁵² - serve aos interesses profissionais dos gerentes financeiros, dos governos federal, estadual e local, e, bem assim, das empresas de contabilidade pública responsáveis por usar efetivamente cifras vultosas em moeda americana, além de usar outros recursos monetários regularmente em benefício da sociedade americana.

A AGA fornece educação, treinamento e instrumentos capacitando os gerentes financeiros do governo para executar suas tarefas com maior eficiência e responsabilidade no atendimento ao público. A AGA ajuda os governos a produzir relatórios de desempenho mais eficazes.⁵³ O código de ética⁵⁴ da AGA reconhece que os objetivos da profissão da gerência financeira do governo devem trabalhar em altos padrões de profissionalismo, alcançar os níveis mais altos de desempenho e geralmente de acordo com a exigência de interesse público.

2.4.1.8 Escritório Nacional de Auditoria (NAO)

O papel do Escritório Nacional de Auditoria (em inglês, NAO)⁵⁵ é conduzir auditoria nas demonstrações financeiras de todos os departamentos do governo e agências, além de outros entes públicos. Assim, o papel do Controlador e Auditor Geral (em inglês, C&AG)⁵⁶, como chefe do Escritório Nacional de Auditoria, é relatar ao Parlamento Inglês o valor do dinheiro público gasto pelo governo central e demais instituições. O (NAO) assiste ao

⁵² *Association of Government Accountants (AGA)*

⁵³ Balizados pelos instrumentos: “*Certificate of Excellence in Accountability Reporting (CEAR) Program*” e pelo “*Certificate of Excellence in Service Efforts and Accomplishments Reporting (COE in SEA Reporting) Program*”

⁵⁴ *AGA Ethics Handbook*.

⁵⁵ *National Accounting Office (NAO)*.

⁵⁶ *Comptroller and Auditor General (C&AG)*.

Parlamento incontinentemente, por exemplo, a cada ano, responde a mais de 400 perguntas de Membros do Parlamento sobre questões atinentes aos gastos públicos.

Segundo a lei de Auditoria Nacional 1983, o (NAO) pode examinar e preparar relatórios sobre *economia, eficiência e eficácia* dos gastos públicos, certificando de que os trabalhos realizados contemplem testes para confirmar se:

1. a organização reduziu ao preço-mínimo os recursos usados ou necessários – evitando desperdícios (*Economia do gasto*);
2. a relação entre a produção de mercadorias ou serviços e os recursos para produzi-los foi positiva (*Eficiência no gasto*);
3. a relação entre os resultados desejado e executado demonstra que o recurso público foi gasto sabiamente (*Efetividade no resultado*).

Deste modo, tem-se um ciclo da responsabilidade. A partir do momento que o dinheiro público foi gasto por algum órgão do governo central, então, o (C&AG) é livre para relatar ao Parlamento sobre a regularidade, adequação e volume da despesa realizada. O Comitê de Contas Públicas (em inglês, PAC)⁵⁷ de posse deste relatório pode fazer recomendações ao Governo, o qual não pode declinar a resposta.

Por fim, o (NAO) é o órgão responsável por ajudar a nação gastar sabiamente, por promover os padrões mais elevados na gerência e na elaboração dos relatórios financeiros, por manter a conduta adequada do negócio público e favorecer a mudança no suprimento de serviços públicos. No que tange aos valores, o (NAO) se pauta no espírito cooperativo, na integridade, dar visibilidade às ações, fazer a diferença, liberdade de comunicação, excelência profissional e avaliação dos indivíduos.

Os preceituários concebidos por essas organizações, de modo geral, tratam da pessoa do auditor (regras de comportamento, conduta e ética), do exame e da abrangência da auditoria realizada (normas técnicas, execução dos trabalhos), além de definir o conteúdo do parecer/certificado (comunicação e opinião) e do relatório do auditor (divulgação).

⁵⁷ *Public Accounts Committee (PAC)*

2.4.2 Auditoria Governamental no Brasil

No Brasil, o Controle Governamental, diferentemente das normas internacionais de auditoria e daquelas aplicadas no setor privado pelos auditores independentes e internos, ainda está pouco disciplinado. Enquanto no cenário internacional os órgãos vangloriam-se da não-vinculação, da independência, de serem apolíticos e apartidários, no Brasil, somente o Controle Governamental exercido pelos tribunais de contas, especialmente o TCU, é o que está mais próximo daquela realidade, no que tange às questões relativas à independência e não-subordinação, de tal sorte que os demais se mostram vinculados, às vezes, não na essência legal, mas fruto de uma decisão política, como é o caso da CGU.

A CGU é um órgão da administração direta do Poder Executivo do Governo Federal, dependente quanto à estrutura formal institucional, status de ministério, onde o Controlador-Geral é o Ministro de Estado do Controle e da Transparência.

A CGU é responsável por assistir diretamente ao Presidente da República quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, à responsabilização e à transparência da gestão. As diligências se processam por meio das atividades de controle interno, *auditorias governamentais*, correição e ouvidoria, prevenção e combate à corrupção e lavagem de dinheiro. À CGU, como órgão central, cabe a supervisão técnica dos órgãos que compõem os Sistemas de Controle Interno e de Correição, além das unidades de ouvidoria do poder executivo.

Neste trabalho, o foco está no trabalho realizado pela CGU, mediante a *Auditoria Governamental* ou *Auditoria da CGU*, uma vez que o Tribunal de Contas da União, o representante máximo do controle externo, entende que a auditoria pública é a espécie, conquanto a fiscalização seja gênero, logo, para aquela egrégia corte, é um tipo de fiscalização. Dessa forma, prevalece à inicial, ou seja, a contextualização de Auditoria Governamental como sinônimo de Auditoria Pública tendo por premissa os exames realizados pela CGU.

Atualmente, o número de normas disciplinando a atuação dos trabalhos de auditoria tem mostrado substancialmente abrangente, especialmente, nas esferas do serviço público federal. A situação apresenta-se mais transparente, ou seja, os ordenamentos legais estão mais precisos e robustos, como é o caso da Lei n.º 11.204/05, que estabeleceu em seu Art. 17, de forma categórica, firme e precisa a competência da Controladoria Geral da União (CGU). Mais recentemente, o Decreto n.º 5.683/06, de forma detalhada, alterou a estrutura da CGU,

criando (Figura 9) a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável pelo desenvolvimento de mecanismos de prevenção à corrupção. Assim, por esse edito houve um alargamento da competência da CGU, além de detectar os casos de corrupção, passou a antecipá-los, inclusive, desenvolvendo meios para prevenir a sua ocorrência.

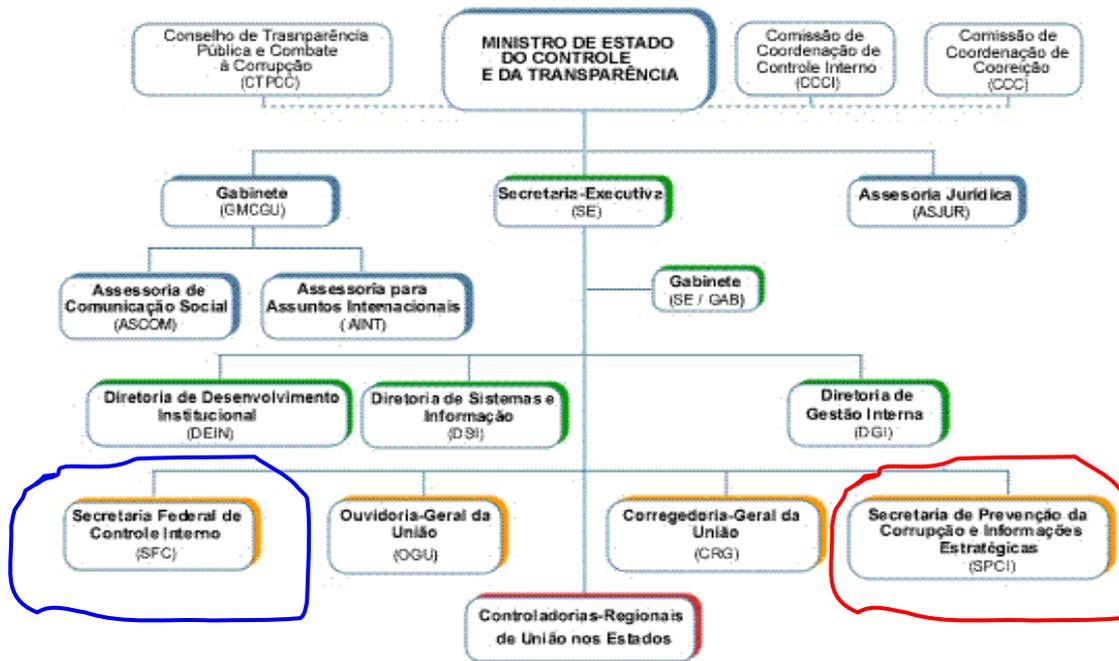


Figura 9 - Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI)

Fonte: CGU – Organograma, 2007

Neste sentido, aquele momento de indecisão contido no aparato legal já está superado, uma vez que a centralização das instituições de controle interno (Secretarias de Controle Interno, antigas CISETs) no âmbito da CGU propiciou a regulamentação, a responsabilização, a transparência e o controle (zelo) - contudo, em um patamar inferior à atuação do GAO e, particularmente, do (NAO), que exalta como sua principal função “ajudar a nação gastar sabiamente”.

Vale lembrar que a fiscalização orçamentária e financeira no âmbito da União é legalmente exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo e na esfera executiva, pelos sistemas de controle interno. Os sistemas mantidos têm por finalidade, segundo a Constituição Federal do Brasil, Art. 74:

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;

Segundo CASTRO e LIMA (2003, p. 68), no setor público, a auditoria pública, que é exercida pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI), é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal. Consiste numa ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação de seus recursos, visando corrigir desperdício, improbidade, negligência e omissão.

Neste sentido, a SFCI (Figura 9) é uma das secretarias da CGU, logo, como a aplicação de recursos institucionalizada do Estado é realizada por meio de programas eminentemente registrados no PPA, então, a Auditoria Governamental ultimada pela CGU se torna instrumento para avaliar os resultados dos investimentos de cunho social.

Para CRUZ (2007, p. 11) a evolução da auditoria pode ser fragmentada em *fiscalizadora, de gestão e operacional*. Enquanto a Auditoria Fiscalizadora preocupa-se em examinar os registros decorrentes das transações financeiras e patrimoniais com o propósito de apurar irregularidades, fraudes e certificar a conformidade dos controles internos, a Auditoria de Gestão objetiva avaliar o desempenho obtido pelo gestor público diante dos objetivos e das metas fixados, bem como identificar os desvios relevantes e apontar as situações fora do padrão de desempenho esperado. Por último, a Auditoria Operacional tem por objetivo vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia e das causas e dos efeitos decorrentes. Salienta que a Auditoria Governamental no Brasil enfrenta algumas situações-problema:

1. mecanismos de sistematização nem sempre apropriados, ensejando em novos enfoques;
2. denominações diversificadas ofuscando as bases que fundamentaram os processos;
3. abordagens concorrentes devido a falta de uniformidade conceitual.

À guisa do contexto capitulado por esses autores é factível singularizar a Auditoria Governamental como atribuição de órgão do Poder Executivo, e na esfera federal, fortemente sob os auspícios da CGU (antiga Secretaria Federal de Controle), na forma da Instrução Normativa n.º 01/2001⁵⁸. Não obstante, no Tribunal de Contas da União, órgão responsável

⁵⁸ A Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001, do Ministério da Fazenda, da Secretaria Federal de Controle Interno, define as diretrizes, os princípios, as competências, os conceitos e aprova as normas técnicas relativas à ação de controle aplicáveis ao Serviço Público Federal, visando principalmente alcançar uniformidade

pelo controle externo que encampa os processos de análise das contas do gestor público e processo de fiscalização, a auditoria é a modalidade mais representativa, cujas competências privativas foram estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, Art. 71-74 e 161, além daquelas conferidas à Corte por meio de leis específicas, especialmente, Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443/1992).

Tais regramentos definem o escopo de atuação do Controle Governamental, bem como as entidades competentes para o exercício de auditorias, coadunando com o foco deste trabalho que é a CGU, o órgão competente pela supervisão do Sistema de Controle Interno, como instrumento de avaliação dos programas governamentais. Esse sistema utiliza a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial para avaliar a ação governamental e a gestão dos administradores públicos federais, bem como a aplicação de recursos públicos realizada por entidades de Direito Privado.

2.4.2.1 Planejamento das Ações de Controle na CGU

O planejamento das ações de controle adotado pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal segue a regra definida pela Instrução Normativa 01/01 e deve seguir uma seqüência e procedimentos pré-determinados. Por essa regra, a metodologia de trabalho deve abranger as percepções atinentes às ações de cada UA, às áreas de atuação e pauta política específica, ao desempenho dos Programas e Ações, bem como avaliar as unidades responsáveis pelas diferentes etapas do processo gerencial de implementação da Política Pública e o planejamento das ações de controle a ser implementados para avaliação da execução dos programas de governo e da gestão pública.

É um processo permanente de trabalho e permite, por meio da reavaliação, manter o controle sempre atualizado e atuante. Alguns aspectos importantes:

1. hierarquizar cada Programa em nível de ação;
2. elaborar o Relatório de Situação das Ações (RS) selecionadas, identificando:
 - a) os objetivos e as metas;
 - b) os órgãos responsáveis;
 - c) a documentação legal que lhes dá suporte;

- d) as razões de implementação;
 - e) as formas de execução e os mecanismos de implementação;
 - f) a clientela e o público alvo;
 - g) a existência de recursos externos financiando total ou parcialmente as Ações;
 - h) os critérios para a seleção dos beneficiários;
 - i) as formas de divulgação que serão utilizadas para mobilizar a clientela, quando for o caso;
 - j) os mecanismos de controle, inclusive de controle social; e
 - k) as informações a respeito das ações do Sistema de Controle Interno no exercício anterior, bem como sobre o exercício atual.
3. elaborar o Plano Estratégico da Ação (PE) selecionada, incluindo os pontos críticos e frágeis capazes de impactar a execução e a definição da abordagem de controle a ser adotada;
 4. elaborar o Plano Operacional (PO) de cada divisão de trabalho definida na abordagem da Ação, com identificação das ações de controle a serem realizadas, definição de instrumentos e do período de realização dos trabalhos.

A norma detalha de forma contundente a atuação do Controle Governamental exercido pelo supervisor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Note-se, o detalhamento chega ao nível de ação.

Ao analisar o conteúdo relacionado nesse edito é consistente afirmar que há uma preocupação com a ação administrativa, ênfase nos objetivos e resultado. Logo, observa-se que há um claro interesse em construir uma norma de comportamento administrativo, pragmática, além de priorizar a obtenção de resultados efetivos. Esse contexto remete-se aos postulados intrínsecos concernentes à Teoria Neoclássica da Administração. Cabe frisar que essa teoria está voltada às necessidades administrativas das organizações comerciais. Segundo o entendimento de Chiavenato (1993, p. 234):

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 (grifo do autor)

Neste sentido, observa-se que a necessidade de mapear e conhecer o ambiente no qual se insere a política pública é pertinente e essencial para cumprir aquele regramento corporativo. Dessa forma, ao instituir a obrigatoriedade por delinear um *RS*, onde foi estabelecido um rol de necessidades, imperativo ao contexto do documento, estabeleceu aos responsáveis pela condução dos processos de auditoria priorizar o conhecimento do negócio, como se a auditoria fosse uma transação comercial de uma empresa de personalidade jurídica privada.

O conteúdo do *PE* está atrelado à identificação dos pontos críticos “capazes de impactar a execução e a definição da abordagem de controle a ser adotada”, bem como o *PO* está vinculado à conveniência em identificar a ação, em reservar o instrumento e ao momento da execução do trabalho.

Por analogia, depreende-se que estes três instrumentos de planejamento das ações de controle estão fortemente alinhados à hierarquia do planejamento, delineada em três níveis, segundo a Teoria Neoclássica da Administração, quais sejam:

1. planejamento estratégico – mais amplo e abrangente da organização, de longo prazo, onde todos os demais estão subordinados. Este planejamento condiz com o Relatório de Situação proposto na Instrução Normativa 01/01;
2. planejamento tático – nível departamental, de médio prazo, geralmente anual, preocupa-se em atingir os objetivos departamentais. Guarda relação com o Plano Operacional e Planejamento Estratégico da Ação propostos na Instrução Normativa 01/01;
3. plano operacional – planejamento feito para cada atividade, de curto prazo, constituído geralmente pelas metas, programas, procedimentos, métodos e normas. Este planejamento condiz com o Relatório de Situação e Plano Operacional propostos na Instrução Normativa 01/01;

O *RS*, o *PE* e o *PO* das ações, segundo a IN-01/01, é a documentação básica de cada uma das ações controladas sistematicamente. Para o processo de auditoria assistemático não há obrigatoriedade em elaborar a documentação básica.

Cabe frisar que a IN-01/01 ao definir os pontos relevantes (alíneas de “a” até “k”) a serem observados na construção do *RS*, *PE* e do *PO*, de alguma forma, sincronizou esses dados com aqueles tratados na comparabilidade do SIGPLAN com Relatório de Gestão. Dessa forma, o Controle Governamental também possui elementos que possibilitam mensurar

a simetria entre seu instrumento de informação, estabelecido em norma, em confronto com o SIGPLAN e Relatório de Gestão. Assim, incorporando à Tabela 1, o conteúdo do RS, PE e PO, tem-se:

Tabela 1- SIGPLAN x Relatório de Gestão x Planejamento das Ações de Controle

RELATÓRIO DO SIGPLAN	x	RELATÓRIO DE GESTÃO	PLANEJAMENTO DAS AÇÕES DE CONTROLE
Dados Gerais	x	Item 01 -Dados Gerais	RS
	x	Item 02 - Objetivos e Metas	
Indicadores do Programa	x	Item 03 - Descrição dos Indicadores	
Relatórios de Desempenho da Ação:			RS - PE - PO
a) Análise da Execução	x	Item 04 - Avaliação dos Resultados	
b) Restrições e Providências por Programa e Ação	x		
c) Execução Física e Financeira por Localizador	x		
Informações de Situação do Programa	x	Item 05 - Medidas Implementadas	RS - PE
Restrições e Providências por Programa e Ação	x		

Por essa tabela pode observar que existe alto grau de simetria entre a estrutura dos instrumentos que compõem o Planejamento das Ações de Controle com os demais instrumentos de informações gerenciais do governo federal. É preciso lembrar, as ferramentas utilizadas pela Auditoria Governamental para planejar, executar e avaliar os atos de gestão do agente público guarda estreita ligação aos demais instrumentos em análise nesta pesquisa, à exceção do PO, que pode ser considerado como a ferramenta que encerra as “trilhas de auditoria” a serem executadas durante o período de campo em que a auditoria está sendo realizada. Assim, o PO se incorpora ao grupo 3 daquela tabela somente quando comparado ao Relatório de Gestão - “item – 04 – Avaliação dos Resultados” e, conseqüentemente, no que tange aos “Relatórios de Desempenho da Ação”, formalizados na estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN.

Por fim, ante a simetria existente entre os grupamentos da Tabela 1, é possível concluir, a CGU já possui estrutura para proceder a trabalhos de auditoria, inclusive com suporte legal que possibilita a análise da estrutura das informações gerenciais do SIGPLAN e Relatório de Gestão, uma vez que o resultado do confronto entre os elementos de composição do RS-PE-PO apontou para alto grau de concordância entre os itens que compõem a estrutura de cada instrumento. Ainda, a partir de 2007, a CGU criou um Relatório de Auditoria Gerencial. Esse documento é uma síntese das principais recomendações de auditoria extraídas do documento intitulado de “Anexo I” ao Relatório de Auditoria.

2.4.2.2 Trilhas de Auditoria

Os procedimentos tipificados como operativos serão construídos analiticamente, consubstanciados em normas e manuais de orientação técnica interna, compondo o chamado - Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal⁵⁹.

Procedimento de auditoria sob a óptica da Instrução Normativa 01/01:

[...] é o conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Trata-se ainda, do mandamento operacional efetivo, são as ações necessárias para atingir os objetivos nas normas auditoriais. Também chamado de comando, o Procedimento representa a essência do ato de auditar, definindo o ponto de controle sobre o qual se deve atuar. O fundamental é descrever o que se deve fazer, ou seja, como deve ser o exame. Esse abrange testes de observância e testes substantivos:

Uma “trilha de auditoria” ou procedimento contempla os seguintes atributos: “Área de Exame”, “Subárea”, “Assunto” e “Procedimento”, “Objetivo”, “Base Normativa” e “Operacionalização”. Dentre esses itens, o principal é a operacionalização, onde estão contextualizadas todas as informações necessárias ao analista de controle para realizar seus trabalhos de campo. Verifica-se que no âmbito da CGU, existiam até 25.09.2007, mais de 200 procedimentos envolvendo operacionalização do SIGPLAN, SIAFI, Indicadores de Eficiência, Eficácia, Efetividade e Economicidade.

Além disso, verificou-se que já existem procedimentos para análise do SIGPLAN. Tal procedimento tem por objetivo verificar os dados no SIGPLAN, bem como a execução física e financeira, no entanto, conforme já salientado, inclusive pelo entrevistado Célio de Vasconcelos⁶⁰, a área de técnicas e normas da CGU é a responsável por instrumentalizar o Supervisor do Controle Interno de os procedimentos necessários às ações de controle. Além disso, somente são processados os procedimentos que estejam rigorosamente de acordo com os normativos internos, logo, necessariamente, para sua publicação ou designação de uso, devem conter todos aqueles atributos.

⁵⁹ Instrução Normativa n.º 01/2001.

⁶⁰ Célio de Vasconcelos colaborou nesta pesquisa como Entrevistado. Atualmente é Coordenador-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade (DCTEQ) da CGU.

2.4.2.3 *Accountability*

Um dos objetivos do Conselho de Normas de Contabilidade Governamental (em inglês, GASB⁶¹) é estabelecer oportunamente padrões de alta qualidade que melhorem a responsabilidade pública e resultem em informação útil para auxiliar os usuários de relatórios financeiros e os agentes públicos na tomada de decisões. Os cidadãos precisam de informação para manter sua autoridade - incluem os estados da federação, governos distritais, governos locais, municípios e outras entidades como: hospitais e colégios públicos, universidades, e quando se tratar de utilidade pública – os responsáveis pela administração e uso de recursos públicos.

Além disso, o Poder Legislativo precisa de informação para orçar os recursos necessários à satisfação de demanda por serviços públicos. As agências têm necessidade de melhorarem a qualidade e o *oversight* da informação para avaliar a conformidade legal e o uso eficaz de recursos. Também, os investidores e os credores precisam de informação para avaliar a solvência de uma entidade governamental.

Segundo o TCU⁶², a Administração Pública no Brasil tem o dever de prestar contas perante a sociedade e esta tem o direito de controlar a ação do governo. O conceito pressupõe a integração dos meios de controle formal/informal e a soma das prestações de contas oficiais exercidas pelas casas legislativas e pelos tribunais de contas com a fiscalização direta da sociedade. O TCU vê neste conceito, próprio do sistema anglo-saxão, ponto forte para discussão do controle social, além de destacar que a *Accountability* deve direcionar e orientar a ação administrativa, aferir o desempenho e os resultados da gestão pública e garantir a sua probidade e integridade. Logo, *Accountability* é o processo pelo qual os indivíduos responsáveis pelas entidades do setor público são chamados a prestar contas de todos os aspectos de sua gestão, enquanto administradores públicos.

2.4.2.4 Prestação e Tomada de Contas

A Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, ou Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União dispõe no “Título II, Capítulo I” sobre o Julgamento e Fiscalização das Contas. Para cumprir este dispositivo, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, a legitimidade e a

⁶¹ *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*.

⁶² Relatórios de atividades do TCU (2005).

economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.

Assim, a jurisdição do TCU é própria e privativa, abrangendo em todo território nacional as pessoas e matérias sujeitas à sua competência, conforme descrito no Art. 5º da Lei nº 8.443/92. Portanto, cabe ao Tribunal por força de lei:

[...] julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União e das entidades da administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário”.⁶³

As tomadas e prestações de contas dos administradores e demais responsáveis, abrangidos pelos incisos I, III, IV, V e VI do art. 5º da Lei Orgânica, serão organizadas e apresentadas anualmente ao Tribunal de Contas da União para apreciação e julgamento, de acordo com as normas estabelecidas, neste caso, a Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União (IN/TCU) n.º 47, de 27 de outubro de 2004.

Essa instrução normativa estabeleceu parâmetros para a apresentação dos processos ao Tribunal, os quais se encontram diferenciados pela forma de organização das contas (ordinário e extraordinário); pelo tipo personalidade jurídica da entidade (tomada ou prestação de contas); pela aplicação dos critérios “risco, materialidade e relevância” para definição das auditorias (simplificado e consolidado); inclui-se ainda, o processo de contas agregado - de responsabilidade das Unidades Administrativas (UAs) que estão fora do grupamento das Unidades Jurisdicionadas (UJs)⁶⁴ e os processos apresentados por meio eletrônico (processos informatizados). Ainda, a instrução versa sobre os critérios, os exames de conformidade dos controles internos e do desempenho do resultado da gestão, além dos próprios órgãos de controle interno.

A organização dos processos de contas está disciplinada na instrução normativa no Título III, Capítulo I – “Peças e Conteúdos”. Assim, os processos de contas serão compostos das seguintes peças (Art. 14):

- I - rol de responsáveis;
- II - relatório de gestão, emitido pelos responsáveis;

⁶³ Lei n.º 8.443, de 16 de julho de 1992, Título I, Capítulo I, Art. 1º, Inciso I.

⁶⁴ *Unidades jurisdicionadas ao Tribunal, segundo a IN-47/04*: os órgãos de poder; as entidades da administração federal direta, indireta e fundacional, incluídas as empresas controladas direta ou indiretamente pela União; o Ministério Público da União; os Serviços Sociais Autônomos; os conselhos de fiscalização das profissões liberais; os fundos cujo controle é de competência do Tribunal; outras entidades que firmaram acordos com a união; empresas em que a união tenha participação societária; esferas governamentais que receberam recursos mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres; além das entidades cujos gestores, em razão de previsão legal, devam prestar contas ao Tribunal.

- III - demonstrativos contábeis, exigidos pela legislação aplicável e necessários à gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- IV - declaração expressa da respectiva unidade de pessoal de que os responsáveis estão em dia com a exigência de apresentação da declaração de bens e rendas de que trata a Lei nº 8.730, de 10 de novembro de 1993;
- V - relatórios e pareceres de órgãos e entidades que devam se pronunciar sobre as contas ou sobre a gestão da unidade jurisdicionada;
- VI - relatório de auditoria de gestão, emitido pelo órgão de controle interno competente;
- VII - certificado de auditoria, emitido pelo órgão de controle interno competente;
- VIII - parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno competente; e
- IX - pronunciamento expresso do Ministro de Estado supervisor da unidade jurisdicionada ou da autoridade de nível hierárquico equivalente sobre as contas e o parecer do dirigente do órgão de controle interno competente, atestando haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.

Por fim, o Art. 20 determina que as unidades jurisdicionadas devam manter, para fins de fiscalização, os documentos comprobatórios, inclusive de natureza sigilosa, pelo prazo mínimo de cinco anos, a partir da decisão definitiva de julgamento das contas pelo Tribunal de Contas da União. Concernente ao contexto referenciado, o Relatório de Gestão, além de ser peça obrigatória na organização do processo de Prestação de Contas, é um dos instrumentos que estruturam esta pesquisa.

2.4.2.5 O Relatório de Gestão

Este tópico inicia apresentando as considerações quanto à necessidade de elaboração do Relatório de Gestão para atendimento de regulamentos instituídos. Mais adiante tece objetivamente comentários sobre a estrutura do Relatório de Gestão.

O Relatório de Gestão é um instrumento gerencial, onde o administrador público, em atendimento a um preceito legal, divulga o resultado de sua gestão. Neste caso, o Art. 14 da Instrução Normativa n.º 47/2004 estabelece que o Relatório de Gestão emitido pelos responsáveis é um componente obrigatório⁶⁵ na organização dos processos de contas do gestor de recursos públicos. Ainda, a estrutura básica do Relatório de Gestão (Figura 10) encontra-se disciplinada anualmente pelas Decisões Normativas do TCU.

Na DN/TCU-81/06, as informações necessárias à construção do referido relatório encontram-se listadas no “Anexo II”, e o “Anexo X” pode ser consultado para obter outras

⁶⁵ DN-81/2006, Art. 5º - A organização dos processos de contas observará o detalhamento dos conteúdos gerais e específicos das peças previstas no art. 14 da Instrução Normativa n.º 47/2004, a saber:
I – relatório de gestão, conforme Anexo II [...]

instruções que podem auxiliar no preenchimento da peça. Vale ressaltar que as contas serão organizadas e devem ser apresentadas ao Tribunal de Contas da União, como ocorreu no exercício de 2006, fundamentadas nas disposições daquela Instrução Normativa.

ANEXO II
CONTEÚDO DO RELATÓRIO DE GESTÃO

(2) 1. CONTEÚDO GERAL POR NATUREZA JURÍDICA

(3)

(4) CÓDIGOS POR NATUREZA JURÍDICA:

1. órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e do Tribunal de Contas da União;
2. órgãos da administração direta do Poder Executivo;
3. autarquias e fundações do Poder Executivo;
4. empresas públicas, sociedades de economia mista (empresas estatais dependentes ou não) e demais empresas controladas direta ou indiretamente pela União, incluindo empresas encampadas ou sob intervenção federal ou que, de qualquer modo, venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de entidade pública federal;
5. órgãos e entidades que arrecadem ou gerenciem contribuições parafiscais;
6. fundos constitucionais e de investimentos, incluindo os órgãos e entidades supervisores ou gestores e os bancos operadores desses fundos;
7. outros fundos que, em razão de previsão legal, devam prestar contas ao Tribunal, incluindo os órgãos e entidades supervisores ou gestores e os bancos operadores desses fundos;
8. entidades públicas ou privadas que tenham firmado contrato de gestão com a administração pública federal.

Item	DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES GERAIS A CONSTAR DO RELATORIO DE GESTÃO	NATUREZAS JURÍDICAS QUE SE APLICAM							
		1	2	3	4	5	6	7	8
01	Dados gerais de identificação da unidade jurisdicionada, compreendendo nome, sigla, CNPJ, natureza jurídica, vinculação, endereço completo, gestões e unidades gestoras (UGs) utilizadas no SIAFI, norma de criação, finalidade, normas que estabeleceram a estrutura organizacional adotada no período, função de governo predominante, tipo de atividade e situação da unidade (se em funcionamento, em liquidação, em extinção, extinta no exercício etc.);	X	X	X	X	X	X	X	X
02	Descrição dos objetivos e metas (físicas e financeiras) pactuados nos programas sob sua gerência, previstos na Lei Orçamentária Anual, e das ações administrativas (projetos e atividades) contidas no seu plano de ação;	X	X	X	X	X		X	X
03	Descrição dos indicadores e outros parâmetros utilizados para gerenciar a conformidade e o desempenho dos programas governamentais e/ou das ações administrativas;	X	X	X	X	X		X	X
04	Avaliação dos resultados da execução dos programas governamentais e/ou das ações administrativas, levando-se em conta os resultados quantitativos e qualitativos alcançados e a eficácia, eficiência e efetividade no cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos, com esclarecimentos, se for o caso, sobre as causas que inviabilizaram o pleno cumprimento;	X	X	X	X	X		X	X
05	Medidas implementadas e a implementar com vistas ao saneamento de eventuais disfunções estruturais ou situacionais que prejudicaram ou inviabilizaram o alcance dos objetivos e metas colimados, inclusive aquelas de competência de outras unidades da administração pública;	X	X	X	X	X		X	X
06	Discriminação das transferências e recebimentos de recursos mediante convênio, acordo, ajuste, termo de parceria ou outros instrumentos congêneres, bem como a título de subvenção, auxílio ou contribuição, destacando, dentre outros aspectos, a correta aplicação dos recursos repassados ou recebidos e o atingimento dos objetivos e metas colimados, parciais e/ou totais, sendo que, nas hipóteses do art. 8º da Lei nº 8.443/92, deverão constar, ainda, informações sobre as providências adotadas para a devida regularização de cada caso, inclusive sobre a instauração da correspondente Tomada de Contas Especial;	X	X	X	X	X			X
07	Fiscalização e controle exercidos sobre as entidades fechadas de previdência complementar patrocinadas, em especial quanto à correta aplicação dos recursos repassados, de acordo com a legislação pertinente e os objetivos a que se destinarem, apresentando, ainda, demonstrativo com a discriminação anual do montante da folha de pagamento dos empregados participantes dos planos de benefícios, das contribuições pagas pelos mesmos e pela patrocinadora, bem como de quaisquer outros recursos repassados, inclusive adiantamentos e empréstimos, acompanhado do parecer dos auditores independentes;	X		X	X				
08	Demonstrativo do fluxo financeiro de projetos ou programas financiados com recursos externos, constando, individualmente, a indicação do custo total, o valor do empréstimo contratado e da contrapartida ajustada, os ingressos externos, a contrapartida nacional e as transferências de recursos (amortização, juros, comissão de compromisso e outros, individualizadamente) ocorridos no ano e acumulados até o período em exame, com esclarecimentos, se for o caso, sobre os motivos que impediram ou inviabilizaram a plena conclusão de etapa ou da totalidade de cada projeto ou programa, indicando as providências adotadas em cada caso;	X	X	X	X				
09	Resultados do acompanhamento, fiscalização e avaliação dos projetos e instituições beneficiadas por renúncia de receita pública federal, bem como o impacto sócio-econômico gerado por essas atividades, apresentando, ainda, demonstrativos que expressem a situação atual destes projetos e instituições;		X	X	X		X	X	
10	Resultados do acompanhamento e fiscalização dos projetos financiados e avaliação do impacto sócio-econômico das operações;						X	X	

Item	DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES GERAIS A CONSTAR DO RELATÓRIO DE GESTÃO	NATUREZAS JURÍDICAS QUE SE APLICAM							
		1	2	3	4	5	6	7	8
11	Demonstrativo sintético dos valores gastos com cartões de crédito, discriminando o total de despesas pagas mediante fatura e saques no período a que se referem as contas, apresentando, sempre que possível, uma série histórica desses valores considerando o exercício a que se referem as contas e os dois exercícios anteriores.	X	X	X	X				
12	Informação quanto ao efetivo encaminhamento ao órgão de controle interno dos dados e informações relativos aos atos de admissão e desligamento exigíveis no exercício a que se referem as contas, nos termos do art. 8º da IN/TCU nº 44/2002.	X	X	X	X				
13	Informação quanto ao efetivo encaminhamento ao órgão de controle interno dos dados e informações relativos aos atos de concessão de aposentadoria, reforma e pensão exigíveis no exercício a que se referem as contas, nos termos do art. 8º da IN/TCU nº 44/2002.	X	X	X					
14	Providências adotadas para dar cumprimento às determinações do TCU expedidas no exercício ou as justificativas para o caso de não cumprimento;	X	X	X	X	X	X	X	X
15	Demonstrativo sintético das Tomadas de Contas Especiais, cujo valor seja inferior àquele estabelecido pelo Tribunal em normativo específico, emitido pelo setor competente, conforme inciso I do art. 7º da Instrução Normativa TCU nº 13, de 4 de dezembro de 1996 (Deve ser apresentado e capeado em volume destacável das contas com numeração própria de suas folhas).	X	X	X	X	X	X	X	X
16	Demonstrativo relacionando as Tomadas de Contas Especiais em que, antes de serem encaminhadas ao Tribunal, tenha ocorrido a aprovação da prestação de contas dos recursos financeiros repassados, mesmo que apresentada intempestivamente, ou tenha ocorrido o recolhimento do débito imputado, desde que comprovada a ausência de má-fé do responsável, conforme inciso II do art. 7º da Instrução Normativa TCU nº 13, de 4 de novembro de 1996.	X	X	X	X	X	X	X	X
17	Demonstrativo contendo informações relativas às ocorrências de perdas, extravios ou outras irregularidades em que o dano foi imediatamente ressarcido, sem que tenha sido caracterizada a má-fé de quem lhe deu causa, tendo, assim, ficado a autoridade administrativa competente dispensada da instauração de tomada de contas especial, conforme § 3º do art. 197 do RI/TCU.	X	X	X	X	X	X	X	X
18	Outras informações consideradas pelos responsáveis como relevantes para a avaliação da conformidade e do desempenho da gestão;	X	X	X	X	X	X	X	X

Figura 10- Estrutura Básica do Relatório de Gestão

Fonte: Decisão Normativa 81/2006.

Pela análise da estrutura do Relatório de Gestão é possível segmentá-la em partes distintas, tal ação visa auxiliar na interpretação do resultado obtido e contextualizado no item “4 - Análise e Interpretação dos Dados”. Assim, têm-se os grupamentos:

1. “Identificação da Unidade Jurisdicionada” (item 01);
2. “Avaliação dos Programas Governamentais” (itens 02 a 05);
3. “Avaliação da Gestão das Transferências Governamentais” (itens 06 a 10);
4. “Gestão de Recursos Humanos e Apenamento” (itens 12, 13, 15, 16 e 17);
5. “Atuação da TCU” (item 14);⁶⁶
6. “Gastos com Cartão de Crédito” (item 11);⁶⁷

Neste sentido, o “grupamento 1” diz-se da “Identificação da Unidade Jurisdicionada”, enquanto o “grupamento 2”, “Avaliação dos Programas Governamentais”, trata da concepção, execução, monitoramento, controle e avaliação de desempenho dos programas,

⁶⁶ Entende-se que cabe item específico para as providências adotadas para dar cumprimento às determinações da CGU expedidas no exercício ou as justificativas para o caso de não cumprimento, tendo-se que o julgamento das contas pelo TCU não guarda a seqüência cronológica das Prestações de Contas.

⁶⁷ As informações de “Diárias e Passagens”, “Suprimento de Fundos”, “Gastos com Cartão de Crédito” e “Outros” poderiam estar agrupadas no item “18 - Outras Manifestações do Gestor”.

cuja fonte de recursos é pública. A mesma sistemática de análise aplicada ao “grupamento 1” foi estendida aos demais itens em destaque, enfatizando, os “*Grupamentos 1 e 2*” estão vinculados diretamente ao objeto de estudo.

Vale enfatizar que a criação dos “grupamentos” foi necessária para dar forma ao propósito do trabalho, uma vez que garantiu o resultado dos testes de verificação do grau de simetria entre as estruturas do Relatório de Gestão e das informações gerenciais do SIGPLAN. Além disso, os grupamentos puderam auxiliar na solução de possíveis inconsistências do processo de convalidação da simetria entre os sistemas ao delimitar o campo de informações necessárias à construção do processo, da mesma forma, poderiam desempenhar o papel de facilitadores da interoperabilidade entre o Relatório de Gestão, SIGPLAN, SIAFI e SIORG.

Outra questão, esses *grupamentos* são de vital importância para auxiliar na aplicação de trilhas de auditoria⁶⁸, limitada ao escopo do trabalho planejado, por exemplo, Auditoria de Programas realizada durante o exercício ao invés de Auditoria de Gestão, onde a avaliação cobre em toda a extensão os atos de gestão do titular concernentes à execução do programa, e não, tão somente, sobre a gestão das contas da unidade.

Para o futuro, no caso de uma nova concepção na forma de apresentar as contas públicas, por exemplo, por Programas ao invés de Unidade Administrativa (UA) como determina as normas atualmente, os grupamentos poderiam ser bastante úteis, a saber:

1. Grupamento 1 – utilizado automaticamente⁶⁹ para elaborar o Relatório de Gestão, seja a prestação de contas por *Programas* ou por *Unidades Administrativas*, ao mesmo tempo, poderá garantir a interoperabilidade entre o Relatório de Gestão e o SIGPLAN;
2. Grupamento 2 – idem;
3. Grupamentos 3, 4, 5 e 6 – utilizados para auxiliar a prestação de contas por Unidade Administrativas.

A maior valia ou mesmo a utilidade subsidiária desses grupamentos seria para a situação em que uma Unidade Administrativa tivesse pouca ou quase nenhuma associação com os programas sob sua gestão, ou, uma UA onde impera ações transversais. Neste caso, os

⁶⁸ Trilhas de Auditoria, no âmbito da CGU, constitui grupo de procedimentos para realizar determinada auditoria.

indicadores para avaliar essas UAs poderiam ser incomensuráveis. Sobre esse possível impedimento, comenta Vieira –“Entrevistado - 5”:

[...] Por outro lado, para os casos em que o índice de aderência entre unidade administrativa e programas é de 50%, tanto faz prestar contas, seja o titular da UA ou o gerente do programa. Porque se o índice de aderência deles é muito grande, ou seja, o programa é realizado só por UA e a UA só contém o programa, talvez não faça diferença. Para os demais programas, aqueles chamados de multisetoriais, que perpassam por vários ministérios, realmente, fica muito difícil isolar essas variáveis.

Assim, além de minimizar os efeitos desse óbice, os *grupamentos 3, 4, 5 e 6* poderiam ser utilizados para elaboração dos indicadores necessários à avaliação daquelas UAs, de tal forma que o resultado seria um alinhamento entre todos os processos de prestações e tomadas de contas, sejam por UAs, sejam por Programas.

Conforme já aduzido anteriormente, os *grupamentos 3, 4, 5, 6*, na atual grade do “Anexo II – Relatório de Gestão”, “itens – de 6 a 18”, não estão contemplados no escopo deste trabalho, sem prejuízo de seu uso como fonte para outras pesquisas e de interferir na interoperabilidade entre os Sistemas de Informações Organizações do Governo.

2.5 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES ORGANIZACIONAIS

É um sistema que tem por finalidade prover o gestor ou usuário da informação de dados substantivos sobre a estrutura da organização. Vale lembrar que a concepção da estrutura organizacional é resultante dos tratados desenvolvidos por Taylor⁷⁰ referentes à organização científica do trabalho e a produção em escala sob a óptica de tempos, movimentos e métodos.

É importante salientar que a organização, sob a óptica do Desenvolvimento Organizacional (DO), é uma “[...] coordenação de diferentes atividades de contribuintes individuais com a finalidade de efetuar transações planejadas com o ambiente”, Lawrence & Lorsch (1972, p. 3 *apud* Chiavenato, 1999, p. 322)⁷¹.

Por essa perspectiva, a estrutura da organização pode ser considerada fonte primária de dados para os *Sistemas de Informações Organizacionais*. Na esfera pública, os sistemas estruturadores são os legítimos representantes desse grupamento, prevalecendo como foco, o SIAFI e o SIORG, além do SIGPLAN que não foi considerado inicialmente, em 1995, como

⁶⁹ O termo “automaticamente” está vincado a uma concepção deste trabalho, ou seja, captura automática dos dados diretamente do SIGPLAN.

⁷⁰ Frederick Winslow Taylor (1856-1915), precursor da Teoria da Administração Científica.

um sistema estruturador. Notadamente, a Administração Pública do Brasil está empenhada em promover as mudanças estruturais e técnicas necessárias para melhorar os processos, como pode ser observado na subseqüência.

2.5.1 Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (SIORG)

O Decreto nº 4.896, de 25 de novembro de 2003, dispõe sobre a institucionalização do Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (SIORG), tornando obrigatória a publicação eletrônica de atos de estrutura via SIORG e estabelecendo condições para a integração do SIORG com o SIAPE.

Por esse decreto, Art. 8º, os sistemas integrados – SIAPI, SIASG, SIDOR, assim como o SIAFI e o SIGPLAN deverão utilizar a tabela de órgãos do SIORG, como única referência para o cadastro de dados e processos. Essa imperatividade de força argumentativa representa autoridade, em termos de conformação legal, para validar o teste de comparabilidade entre a estrutura do Relatório de Gestão e a estrutura de informações gerenciais do SIGPLAN (grupamento 1) com o SIORG.

Por fim, tendo em vista a documentação pesquisada, cabe sumarizar que o SIORG é o sistema oficial de informações sobre a estrutura dos órgãos do Poder Executivo - Administração Direta e Indireta, Autarquias e Fundações. Além disso, no *SIORG*, *todas as informações são oficiais (publicadas no Diário Oficial da União) e de domínio público.*

2.6 SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES

Os assuntos tratados neste tópico têm por finalidade detalhar os motivos de a organização obter, a partir de um sistema integrado de informações organizacionais, contábeis ou gerenciais, esclarecimentos mais confiáveis e consistentes, como é o caso do SIGPLAN, SIAFI e SIORG. Assim, essas três ferramentas são utilizadas pelo Governo Federal do Brasil como fonte de informações seguras para divulgar sua estrutura e o resultado das ações executadas.

Para melhor compleição do assunto, vale detalhar alguns conceitos e pontos de convergência atinentes aos sistemas de informações.

⁷¹ Conceito tipicamente behaviorista ou comportamentalista.

A Constituição Federal do Brasil, no Art. 5º, inciso XXXIII, estabelece como direito e garantia fundamental – **“todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, [...]” Grifo Nosso.**

Pelo *Dicionário da Língua Portuguesa Aurélio do Século XXI* - um sistema é um conjunto coordenado das partes e para ser compreendido deve-se analisar o todo. O conceito “o todo é maior que a soma das partes” é originário da Teoria Geral dos Sistemas (TGS)⁷².

Para Martinelli (2003, p. 6), o conceito de sistemas advém do pensador Aristóteles “[...] todo indivíduo é direcionado à consecução de metas e para entender o comportamento de um organismo, faz-se necessário vê-lo como um todo, com sua tendência aos objetivos, com sua organização de partes interligadas e em interação.”

Na era da informação, Moscovice (2002, p. 23) define um sistema de informações como, “[...] um conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle”.

Um sistema de informação é definido por Laudon & Laudon (2005, p. 7) como um conjunto de componentes inter-relacionados que coleta, processa, armazena e distribui informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle de uma organização. Um exemplo de sistema que envolve toda a organização, por isso tem conquistado espaço no mercado, são os conhecidos sistemas de planejamento de recursos empresariais ou ERP – *Enterprises Resource Planning*. Esses aplicativos podem modelar e automatizar os processos de negócios, além de armazená-los em um único arquivo de dados abrangente (*Id.*, 2005, p. 61).

Pelos ensinamentos de Nakagawa (1993, p. 14), os sistemas integrados de informações que incorporam padrões, orçamentos e a contabilidade buscam suprir a empresa com informações contábil-financeiras, bem como daquelas de naturezas físico-qualitativas, além de possibilitarem à empresa interagir com o ambiente externo, conforme Figura 11.

⁷² Teoria formulada por Ludwig von Bertalanffy, cujos trabalhos foram publicados a partir de 1950.

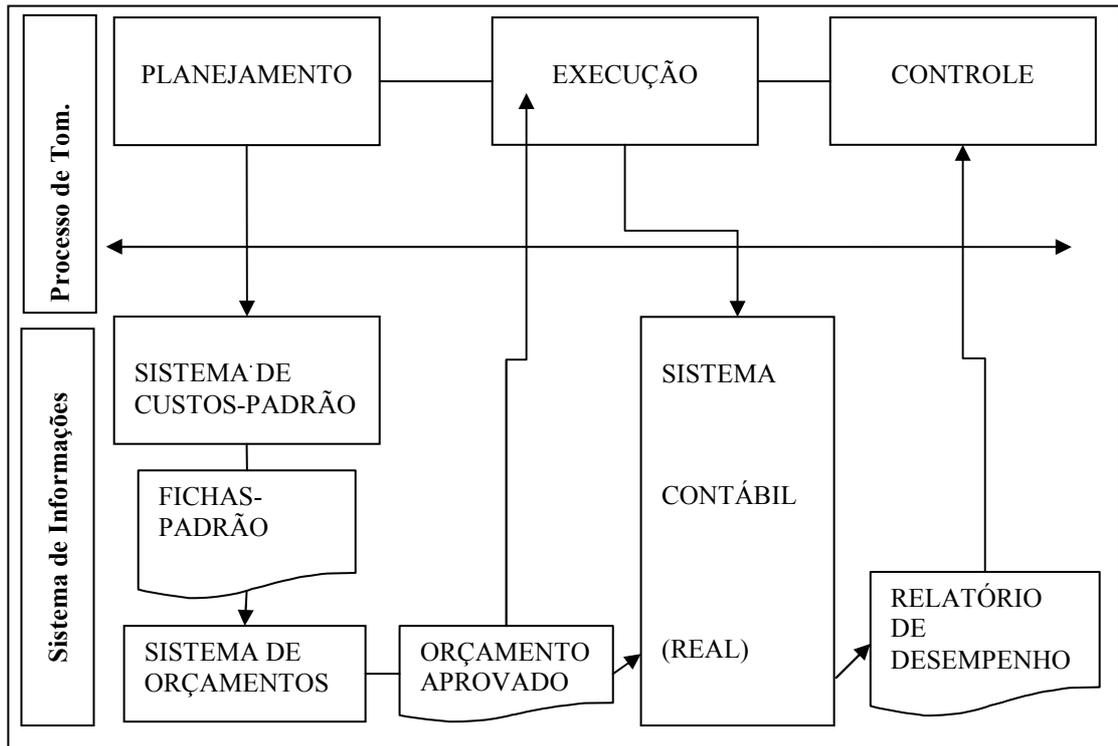


Figura 11 - Modelo de gestão da empresa
 Fonte: Adaptado de Nakagawa, 1993, p. 14

Esta figura denota o modelo de gestão da empresa, bem como a integração dos sistemas dentro de sua estrutura organizacional. Por outro lado, ainda com relação ao padrão, ele está atrelado à eficiência na produção de uma unidade do produto, enquanto o instrumento gerencial responsável por otimizar o resultado econômico é o orçamento, o planejamento determina os parâmetros de eficiência e eficácia para processar as atividades, os quais devem estar alinhados à missão e objetivos (metas) da empresa.

2.6.1 Sistemas de Informações Contábeis (SIC)

Um “**Sistema de informações contábeis (SIC)** é o subsistema de informações dentro de uma organização que acumula informações de vários subsistemas da entidade e comunica-as ao **subsistema de processamento de informações**“ (MOSCOVE, 2002, p. 24, grifo do autor).

Para esse autor, o universo de subsistemas inter-relacionados (Figura 12) à disposição das empresas vai desde sistemas colaborativos, os quais provêm mecanismos para gerenciar interações de forma ordenada, até Sistemas de Informações Contábeis (SIC) e de Informações Gerenciais (SIG), incluindo os Sistemas Integrados ou de Planejamento de Recursos

Empresariais (*Enterprise Resource Planning – ERP*), além dos modelos que integram tanto os Sistemas Gestão quanto os de Informação, como é o caso do “Modelo GECON”⁷³.

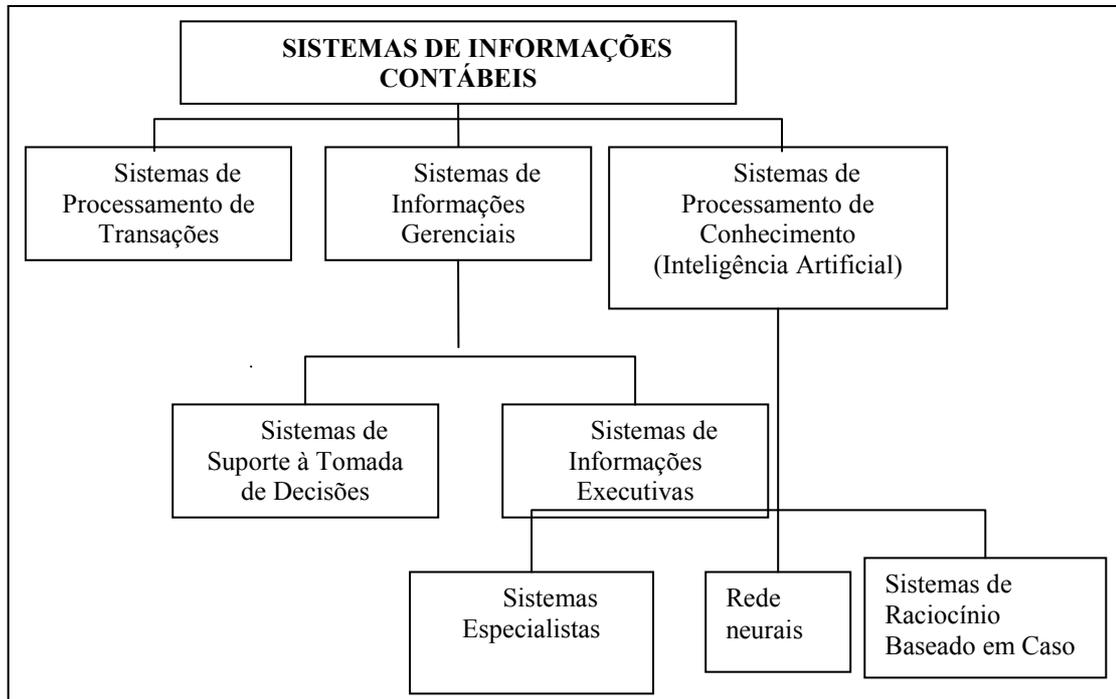


Figura 12 - Sistemas de processamento de transações, informações e conhecimento.
Fonte: Adaptado de Moscové, 2002, p. 398

Vale lembrar que o SIC visa coletar, registrar, classificar e armazenar dados financeiros e não financeiros, ainda, convertê-los em informações substantivas para auxiliar o gestor na tomada de decisões (MOSCOVE, 2002, p. 101).

Assim, tendo-se que o SIC não produz apenas informações eminentemente financeiras, fornece também, em menor escala, informações sobre as atividades da empresa, então, pode-se afirmar – o SIC verbaliza a contabilidade como o meio de “comunicação empresarial que objetiva suprir os usuários com informações relevantes para o seu processo decisório” (NIYAMA, 2005, p.15).

O SIC integra componentes da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial (Figura 13). O foco da Contabilidade Financeira é disponibilizar informações relevantes aos usuários externos da organização, o que normalmente fica a cargo de um SIC computadorizado (software).

⁷³ Modelo estruturado na década de 1970 pelo Prof. Armando Catelli. O GECON (Sistema de Informação de Gestão Econômica) é um modelo que incorpora o Sistema de Gestão - com propósito de estabelecer um valor ótimo para os resultados – e o Sistema de Informação com fim precípuo de fornecer dados para a tomada de decisão.

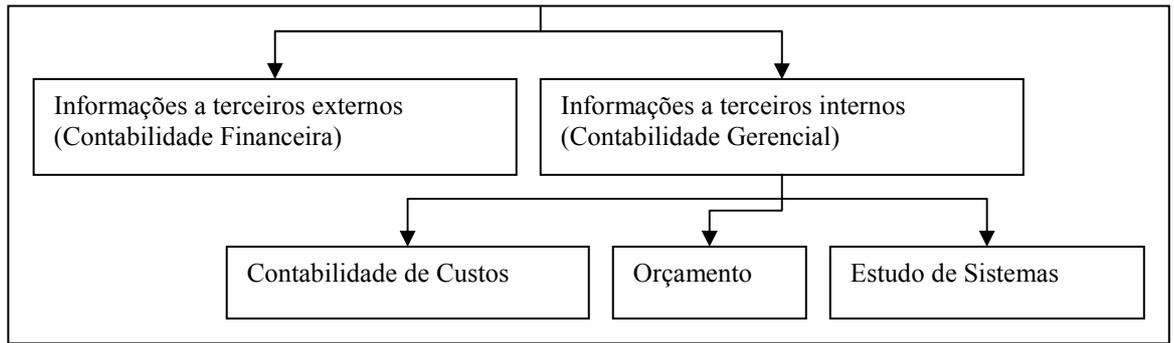


Figura 13 - Componentes Informacionais – Contabilidade Financeira e Gerencial.
Fonte: Adaptado de Moscové, 2002, p. 26

Uma solução de planejamento corporativa mais vendida atualmente é o SAP R/3⁷⁴, da SAP AG. A solução modular para “Sistemas, Aplicações e Produtos” está atrelada ao processamento de dados. Trata-se de um aplicativo que automatiza soluções individuais (quatro) para sustentar o resultado das organizações. Trata-se de uma solução contábil-financeira-gerencial. Outra forma de o usuário da informação monitorar sistematicamente os fluxos dos dados é através da criação de trilhas de auditorias das transações contábeis, com o propósito de acompanhar o ciclo contábil, que vai desde o lançamento até a divulgação das demonstrações financeiras.

Uma trilha de auditoria consistente (Figura 14) dentro do SIC concede ao gerente monitorar a trajetória dos dados de documentos-fontes do lançamento até sua posição no relatório. De outra via, o auditor poderá trilhar os dados por meio de sistemas, obtendo as listas de transações e saldos, antes e depois de seus registros (MOSCOVE, 2002, p. 27-71).

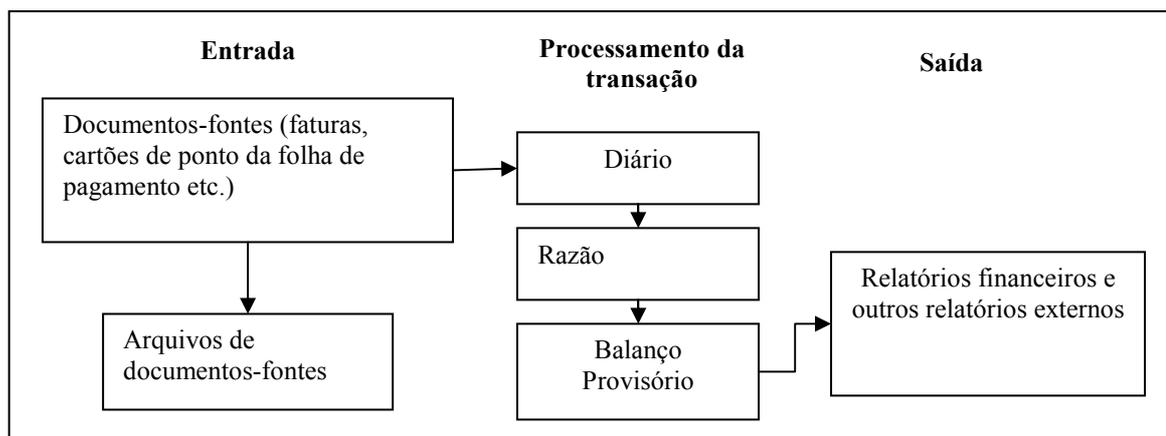


Figura 14 - trilha de auditoria contábil-financeira.
Fonte: Adaptado de Moscové, 2002, p. 27

⁷⁴ *Systems, Applications and Products*

Assim como no componente “Contabilidade Financeira”, o de “*Contabilidade Gerencial*”, em um SIC, tem por objetivo prover de informações relevantes o usuário interno da entidade (gestores), como é o caso do SIAFI em relação à Administração Pública Federal.

Por outro lado, conforme pode ser observado na Figura 13, a Contabilidade de Custos, o Orçamento e Estudo de Sistemas balizam um sistema de informação gerencial de uma empresa (MOSCOVE, 2002, p. 28).

2.6.1.1 Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)

O Sistema de Informações Contábeis de maior representatividade na esfera federal do Brasil é o SIAFI. Tendo em vista sua abrangência e estrutura, é o sistema responsável pela organização da contabilidade pública no País. Contempla as funções precípua de um SIC.

O SIAFI foi desenvolvido pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), durante o ano de 1986 e implantando em janeiro de 1987, para auxiliar o Governo Federal a suprir um déficit quanto à eficácia do controle e do acompanhamento dos gastos públicos. É o sistema informatizado utilizado para registrar, acompanhar e controlar a execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Os dados concernentes ao empenho, liquidação e pagamento são capturados automaticamente pelo SIGPLAN, para os casos que os programas possuem ações registradas no PPA.

2.6.2 Sistemas de Informações Gerenciais (SIG)

O dado no Sistema de Informações Gerenciais é proveniente de diversos vetores. Os dados básicos que fluem na forma de informação são transformados em linguagem inteligível para o segmento gerencial, os relatórios. Os SIG processam os dados capturados dos Sistemas de Processamento de Transações (SPT) e municiam os gerentes com resumos e comparações das operações realizadas (Figura 15). Estes sistemas dão suporte e atendem o nível gerencial da organização, municiano os gerentes por meio de relatórios ou de acesso on-line aos registros do desempenho corrente e histórico da organização (LAUDON & LAUDON, 2005, p. 44).

Os SIG não são auto-suficientes para o processamento dos dados, necessitam de outros sistemas para aquisição dos insumos e processar informações produtivas com o fito de auxiliar no gerenciamento de tomada de decisões.

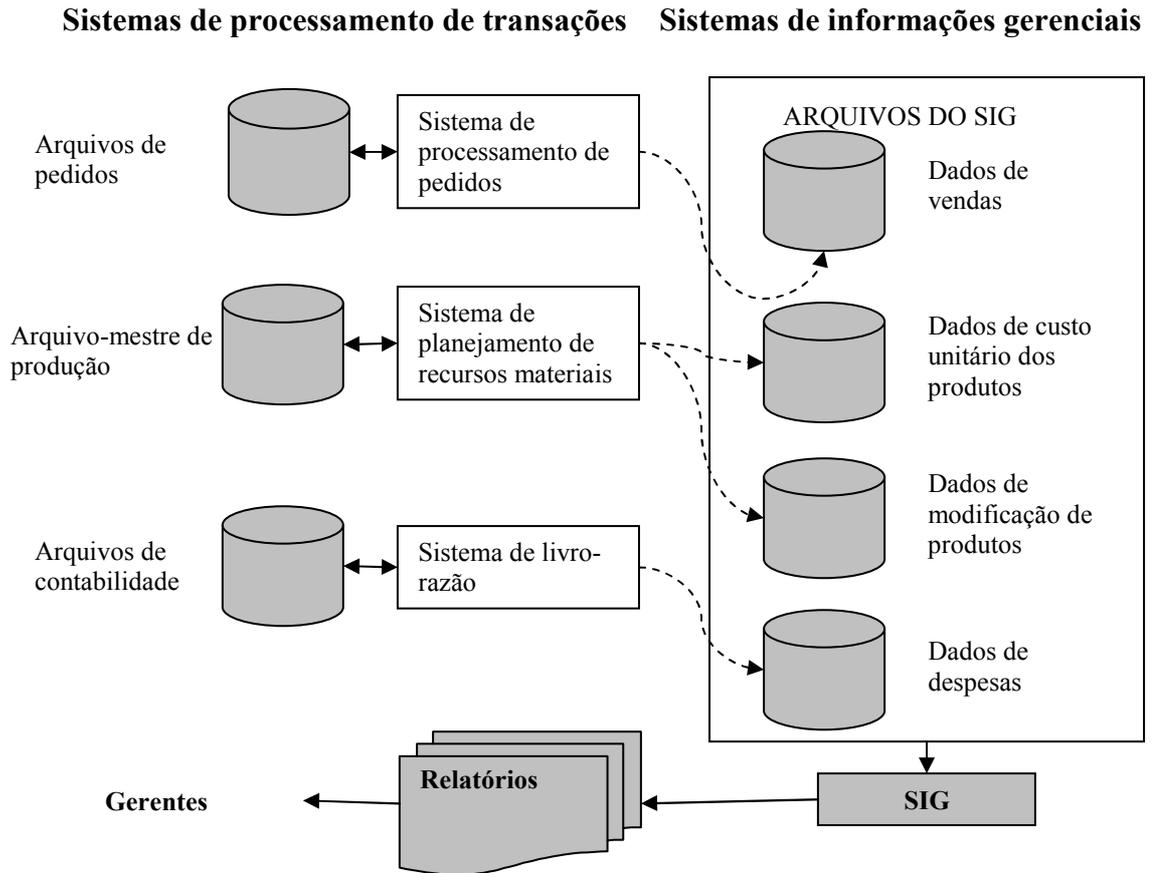


Figura 15 - Sistemas de informações gerenciais aquisição de dados do SPT da empresa.
 Fonte: Adaptado de Laudon&Laudon, 2005, p. 45

O diagrama mostra três SPTs fornecendo dados resumidos de transações ao sistema de relatórios do SIG no final do período determinado. Logo, os gerentes têm acesso aos dados das organizações por meio do SIG, sob a forma de relatórios adequados (LAUDON & LAUDON, 2005, p. 45). Por fim, ao organizar a contabilidade encampa as funções de um SIC, de outra via, ao processar informações de cunho orçamentário, faz às vezes de um SIG, como ocorre com o SIGPLAN.

2.6.2.1 Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN)

O Decreto nº 5.233, de 6 de outubro de 2004, estabelece que “a gestão do Plano Plurianual - quadriênio 2004-2007, orientada segundo os critérios de eficiência, eficácia e efetividade” é constituída pela gestão estratégica e pela gestão tático-operacional. Os critérios definidos pelo decreto para avaliar a gestão do plano se coadunam com o disposto pela

Decisão Normativa 81/2006, “Conteúdo do Relatório de Gestão, Anexo II, item 04”⁷⁵. Essa integração recrudescer a proposta deste trabalho, acenando que as informações referentes ao uso de indicadores para avaliar a gestão, contidas nos dois instrumentos, devem guardar alto grau de simetria.

O Art. 4º de Decreto 5.233/04 viabiliza a operacionalização dessas gestões ao disciplinar a titularidade, a competência e responsabilidades dos agentes:

A gestão do programa é de responsabilidade do gerente de programa, que poderá contar com o apoio de gerente-executivo, e a gestão da ação é de responsabilidade do coordenador de ação.

O gerente de programa é o titular da unidade administrativa à qual o programa está vinculado; o coordenador de ação é o titular da unidade administrativa à qual se vincula a ação [...] ⁷⁶

[...] validar e manter atualizadas as informações do desempenho físico das ações, da gestão de restrições e dos dados gerais do programa, sob sua responsabilidade, mediante alimentação do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento - SIGPLAN. ⁷⁷

[...] viabilizar a execução e o monitoramento de uma ou mais ações do programa; responsabilizar-se pela obtenção do produto expresso na meta física da ação; utilizar os recursos de forma eficiente, segundo normas e padrões mensuráveis; gerir as restrições que possam influenciar a execução da ação; estimar e avaliar o custo da ação e os benefícios esperados; participar da elaboração dos planos gerenciais dos programas; e efetivar o registro do desempenho físico, da gestão de restrições e dos dados gerais das ações, sob sua responsabilidade, no SIGPLAN. ⁷⁸

Tendo-se estabelecidas as normas para a gestão do PPA (2004-2007) e de seus Programas, coube à SPI/MPOG definir as orientações para registro de informações das ações no SIGPLAN. A inserção de dados no sistema está apoiada em normas pré-estabelecidas, sob a forma de manuais de orientação ao usuário ou de portarias. A SPI/MPOG procurou detalhar pontualmente essas regras, de cunho não imperativas, exceção às portarias.

Atualmente, para o monitoramento e a manutenção dos programas no SIGPLAN - por se tratar de um processo essencial, sistemático e permanente, visto que incorpora a coleta, a organização e análise das informações, além do exame do comportamento da ação governamental - o gestor pode guiar-se por meio das ferramentas destacadas abaixo:

⁷⁵ “Avaliação dos resultados da execução dos programas governamentais e/ou das ações administrativas, levando-se em conta os resultados quantitativos e qualitativos alcançados e a eficácia, eficiência e efetividade no cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos, com esclarecimentos, se for o caso, sobre as causas que inviabilizaram o pleno cumprimento”

⁷⁶ Parágrafo primeiro – Da titularidade dos Agentes.

⁷⁷ Compete ao gerente de programa (§ 2º, VI).

⁷⁸ Compete ao coordenador de ação (§ 4º, I a VII).

1. “*Manual da Portaria 198*”⁷⁹ - orientações para Registro de Informações das Ações no SIGPLAN;
2. “*Manual do Gerente do Programa*”⁸⁰ - apresenta orientações e esclarecimentos relevantes quanto ao monitoramento das ações do programa no SIGPLAN, sob a responsabilidade dos gerentes de programa e dos gerentes-executivos;
3. “*Manual do Coordenador da Ação*”⁸¹ - apresenta orientações e esclarecimentos relevantes quanto ao registro dos dados físicos no SIGPLAN, das ações de responsabilidade dos coordenadores da ação;
4. “*Manual de Elaboração de Planos Gerenciais*”⁸² - contempla instruções quanto à implementação e o monitoramento dos Programas, definindo os compromissos necessários à consecução dos objetivos, além de subsidiar nos processos de Avaliação e Revisão anual do Plano Plurianual;
5. “*Manual de Avaliação Anual do Plano Plurianual*” - orienta a Avaliação do PPA 2004-2007, ano base 2004. Tem-se por premissa que as informações e as recomendações resultantes da Avaliação devem subsidiar a elaboração do Relatório Anual de Avaliação do Plano Plurianual.

Diante desse contexto, permitem-se asseverar que o arcabouço de regras criado pela SPI/MPOG pode transformar o SIGPLAN no principal instrumento gerencial com funcionalidades precípua para o registro, monitoramento e avaliação da ação governamental e, por consequência, dá visibilidade à sociedade do resultado obtido em cada ação social desenvolvida pelo Governo.

Nessa mesma perspectiva, o SIGPLAN pode ser visto como o principal instrumento de informação gerencial dos programas do PPA, ou ainda, é o “elo fundamental entre o programa, o gerente, coordenadores de ação e demais agentes envolvidos na execução das ações do programa, fornecendo a estes, os meios necessários para articular, acompanhar e controlar a execução dos programas em rede” (Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, 2007, p. 10).

⁷⁹ A Portaria MP nº 198/05 estabelece os procedimentos e a periodicidade para registro de informações relacionadas com o desempenho das ações do Plano Plurianual no SIGPLAN.

⁸⁰ Manual do Gerente de Programa: Plano Plurianual 2004-2007 (Ano Base 2007).

⁸¹ Manual do Coordenador de Ação: Plano Plurianual 2004-2007/ (Ano Base 2007).

⁸² Manual de Elaboração dos Planos Gerenciais dos Programas do PPA 2004-2007.

3 METODOLOGIA

A *pesquisa experimental ou de natureza exploratória* na área contábil, segundo o exemplo citado por Beuren (2006, p. 88-89), no caso de o tema explorado pelo investigador fosse “a comparação do grau de entendimento das práticas contábeis, por parte dos empregados, antes e após a implantação do programa de participação nos lucros e resultados da empresa”, então, por analogia, o tipo de pesquisa escolhido neste trabalho é apropriado, dado que a intenção é evitar a repetição do trabalho realizado pelo gestor ao atender os dispositivos legais⁸³, bem como automatizar e dar consistência à informação relativa ao resultado dos programas, além de tornar mais ágil os trabalhos de auditoria.

Este trabalho privilegia a abordagem qualitativa, logo, foram priorizadas as análises de *documentos e de conteúdo, além de a Observação Direta Intensiva (Entrevistas)*. Quanto à *análise documental (I)*, consoante Beuren (*Op. cit.*, p. 140), é uma técnica usada para abordar dados qualitativos e quantitativos que utiliza como suporte subsidiário a construção do diagnóstico de uma pesquisa, as informações coletadas em documentos e os materiais escritos. Este trabalho apóia-se em duas vertentes: a *pesquisa bibliográfica* e a *documental*.

Enquanto na *pesquisa bibliográfica*, a preocupação foi buscar dados para compor o “argumento de autoridade” para fundamentar a pesquisa e criar condições para a análise de conteúdo; na *pesquisa documental*, o objetivo foi verificar a fidedignidade das informações contidas na estrutura do Relatório de Gestão (I) e nos dados extraídos da estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN (II), além de considerar as informações relativas à estrutura da organização de órgãos públicos federais, colhidas diretamente do SIORG (III).

Entende-se por *análise de conteúdo (2)* o estudo das mensagens ou comunicações entre os homens e, neste caso, a técnica mais utilizada é a da análise por categoria. Para Beuren (2006, p. 137-138) a *análise de conteúdo* é um método que investiga o conteúdo simbólico das mensagens, onde as formas de tratar as unidades de análise podem variar, perpassando desde contagem de palavras ou expressões até análise temática de texto ou do assunto abordado. Nesta pesquisa a *análise de conteúdo* está vinculada a dois momentos.

⁸³ O gestor, em obediência à Portaria MP nº 198/2005, deve registrar no SIGPLAN as informações gerenciais relativas ao programa inscrito no PPA, além de registrá-las no Relatório de Gestão, neste caso, em atendimento ao Art. 14 da Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União (IN/TCU-47/04).

O primeiro trata da análise dos subtítulos do capítulo “2 – Revisão de Literatura”, onde a análise documental tenciona suprir de informações o desenvolvimento textual da pesquisa. O segundo, diz-se das categorizações de conteúdo relativas aos testes aplicados com a finalidade de averiguar o grau de simetria entre a estrutura do Relatório de Gestão e as estruturas dos Sistemas de Informações Organizacionais.

Neste ambiente, a manipulação dos dados foi realizada por meio de comparações entre as informações contidas nos dois principais objetos da experimentação (base de dados referente às estruturas (I) e (II), além da estrutura (III) obtida diretamente do SIORG⁸⁴). Lembrando, o SIAFI já possui interoperabilidade com o SIGPLAN, portanto, desnecessária à aplicação do teste de comparabilidade.

É importante salientar que foram concebidas duas metodologias, ambas envolvendo a estrutura do Relatório de Gestão. A primeira para confrontar a estrutura do próprio Relatório de Gestão e, também, com a estrutura do SIORG. A segunda destinada aos testes de estrutura do Relatório de Gestão versus SIGPLAN.

Metodologia 1 – Análise de Conteúdo da Estrutura do Relatório de Gestão

1. coletou-se diretamente do subtítulo 2.7.2.5, o “grupamento 01” já estruturado por afinidade, referente ao “item 01” do Relatório de Gestão, “Anexo II” (Figura 16);

"Anexo II - Dados Gerais"	
DN-81/06, Anexo II - Dados Gerais de identificação da unidade jurisdicionada, compreendendo:	
1.1	Nome completo, oficial do órgão, entidade, empresa, fundo, etc;
1.2	Sigla do órgão, entidade, empresa, fundo, etc;
1.3	Número do CNPJ;
1.4	Natureza jurídica;
1.5	Vinculação ministerial;
1.6	Função de governo predominante;
1.7	Tipo de atividade;
1.8	Situação da unidade;
1.9	Endereço completo da sede (logradouro, bairro, cidade, CEP, UF, números de telefone e facsímile para contato),
1.10	Endereço da página institucional na Internet;
1.11	Código e nome do órgão, das unidades gestoras (UGs) e gestões utilizados no SIAFI, quando houver;
1.12	Norma(s) de criação;
1.13	Finalidade da unidade jurisdicionada;
1.14	Norma(s) que estabelece(m) a estrutura orgânica no período de gestão sob exame; e
1.15	Publicação no DOU do Regimento Interno ou Estatuto da Unidade Jurisdicionada de que trata as contas.

Figura 16 - "Anexo II - Dados Gerais"

⁸⁴ As informações do SIORG foram obtidas na *internet*, sítio www.siorg.redegoverno.gov.br.

2. o mesmo procedimento foi realizado para o “item 01” do Relatório de Gestão, “Anexo X” (Figura 17);

Itens	Dados Gerais sobre a Jurisdicionada - "Anexo X"
1.1	Nome completo e oficial do órgão, entidade, empresa, fundo, etc;
1.2	Número do CNPJ;
1.3	Natureza jurídica;
1.4	Vinculação ministerial;
1.5	Endereço completo da sede (logradouro, bairro, cidade, CEP, UF, números de telefone e facsímile para contato);
1.6	Endereço da página institucional na <i>Internet</i> ;
1.7	Código e nome do órgão, das unidades gestoras (UGs) e gestões utilizados no Siafi, quando houver;
1.8	Norma(s) de criação da unidade jurisdicionada;
1.8	Finalidade da unidade jurisdicionada;
1.10	Norma(s) que estabelece(m) a estrutura orgânica no período de gestão sob exame; e
1.11	Publicação no DOU do Regimento Interno ou Estatuto da Unidade Jurisdicionada de que trata as contas.

Figura 17 - "Anexo X"

3. para comparar o grau de simetria entre as referências definidas na “DN/TCU-81/06, Anexo II – Item 01” com as referências detalhadas “Anexo X - item 01” utilizou-se, por analogia, como instrumento de análise de conteúdo, o tratamento simbólico da base de dados, como defendido por Beuren, para análise de mensagens. Esse processo permitiu ao confirmar se as sentenças e as estruturas lógicas dos dados coletados nos itens 1 e 2 eram ou não coincidentes. A diferença apurada deste confronto deu origem à Tabela 2.

Tabela 2 - “Anexo II” versus “Anexo X”

ITEM	"ANEXO II, item 01" versus "ANEXO X, item 01" (DN-81/2006)
01	Dados gerais de identificação da unidade jurisdicionada contemplados no "Anexo X" e não identificados no "Anexo II", compreendendo:
	YYYYY
	XXXXX
	TTTTT
	ZZZZZ
	PPPPP
	TTTTT
FFFFF	

4. O conteúdo da Tabela 2 foi incorporado ao contexto dos elementos de composição do “Anexo II”, dando origem Tabela 3, a qual serviu de base para o confronto com as demais estruturas.

Tabela 3 - “Anexo II” versus “Anexo X” - Ajustado

ITEM	"ANEXO II, item 01" versus "ANEXO X, item 01" (DN-81/2006)
01	Dados gerais de identificação da unidade jurisdicionada contemplados no "Anexo X" e não identificados no "Anexo II", compreendendo:
	YYYYY
	XXXX
	TTTTT
	ZZZZZ
	PPPPP
	TTTTT
	FFFFF

Metodologia 2 – Análise de Conteúdo da estrutura do Relatório de Gestão versus estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN

1. inicialmente foi necessário conhecer as funcionalidades do Sistema SIGPLAN. Assim como, aplicar os direcionadores de adestramento em sistemas informatizados, neste caso, os manuais disponibilizados no “sítio do SIGPlan” com a finalidade de testar a clareza da arquitetura, a aceitabilidade da navegação e a simplicidade, uma vez que antes de aplicar os testes era preciso conhecer todos os módulos do SIGPLAN.

Os guias de orientações utilizados para auxiliar a navegação no módulo “Monitoramento de Programas e Ações” e encontrar as informações desejadas nas “lapelas” foram registrados nos manuais da “Portaria 198”, do “Gerente do Programa” e do “Coordenador da Ação”. Esses passos foram bastantes e suficientes para auxiliar no teste de confronto entre a estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN e Relatório de Gestão, ressaltando que a construção dos pares ou pontos de comparação foi estabelecida mediante análise conceitual e de conteúdo de cada item, seguindo os preceitos da análise de mensagens.

2. pelo teste de conteúdo da estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN versus estrutura do Relatório de Gestão, apurou-se os grupamentos (Dados Gerais/Indicadores do Programa, Relatórios e Informações de Situação/Restrições e Providências por Programa e Ação) devidamente incorporados à esquerda da Tabela 4, conquanto os dados da coluna da direita, intitulados de “itens-fontes”, foram obtidos por meio dos testes de conteúdo da estrutura do Relatório de Gestão retirados da Tabela 3;

Tabela 4 - SIGPLAN x Relatório de Gestão

RELATORIO DO SIGPLAN	x	RELATORIO DE GESTÃO
Dados Gerais	x	Item 01 -Dados Gerais
	x	Item 02 - Objetivos e Metas
Indicadores do Programa	x	Item 03 - Descrição dos Indicadores
Relatórios de Desempenho da Ação:		
a) Análise da Execução	x	Item 04 - Avaliação dos Resultados
b) Restrições e Providências por Programa e Ação	x	
c) Execução Física e Financeira por Localizador	x	
Informações de Situação do Programa	x	Item 05 - Medidas Implementadas
Restrições e Providências por Programa e Ação	x	

3. para o teste comparativo entre os pares de itens da Tabela 4 foi necessário criar uma nova tabela para cada teste. Essas novas tabelas possuem duas colunas. A primeira coluna da nova tabela é preenchida com os itens de 01 a 05 do “Anexo II”, por se tratarem de “itens-fontes”, de acordo com o item analisado. Na coluna da direita, “SIGPLAN”, é registrado o resultado do teste aplicado, conforme exemplo abaixo, Tabela 5.

Tabela 5 – Relatório de Gestão versus SIGPLAN

Anexo II - Item 4 - Avaliação de Resultados DN/TCU - 81/06.	
Examinando os resultados quantitativos e qualitativos alcançados e a eficácia, eficiência e efetividade no cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos:	SIGPLAN
1 - Avaliação dos resultados da execução dos programas governamentais.	SIM
2 - Avaliação dos resultados da execução das ações administrativas	SIM
3 - Esclarecimentos sobre as causas que inviabilizaram o pleno cumprimento	SIM
Quantidade de "SIM" coletados	3

4. Vale frisar que os “itens-fontes”, de natureza obrigatória, são produtos dos testes aplicados entre os “Anexo II” e “Anexo X”, da Decisão Normativa 81/06. Assim, a primeira coluna da Tabela 5 contempla os itens que serão confrontados para determinar o total de “pontos de simetria”⁸⁵. A segunda coluna (SIGPLAN) refere-se aos “pontos de simetria” obtidos da comparação dos “itens-fontes” com os dados contidos na estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN.
5. O resultado obtido pelo confronto de cada elemento de comparação (item da coluna 1) com os dados que compõem o SIGPLAN será assinalado na segunda coluna. Será registrado um “SIM” para todo o elemento de comparação que estiver presente na estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN, independentemente da lapela onde o dado foi encontrado. De outro modo, será registrado um “NÃO”.

⁸⁵ Neste trabalho, são considerados “pontos de simetria” os elementos de mesma natureza e conteúdo presentes em estrutura de informações diferentes. São os elementos em comparação (itens do Relatório de Gestão) que estão presentes na estrutura do SIGPLAN.

6. O item do Relatório de Gestão será considerado simétrico ao item do SIGPLAN quando for registrado “SIM” na coluna da direita da tabela. Além disso, no final da tabela é apresentado um campo para registrar a quantidade de “pontos de simetria” ou quantidades de “SIM”. Logo, para que os dois instrumentos sejam considerados simétricos é necessário que o total de “pontos de simetria” seja representativo, de outra via, haverá uma quantidade de “pontos de assimetria”. A Tabela 3 e Tabela 4 são os instrumentos que asseguram essa análise.

A pesquisa de campo foi realizada por meio da *Observação Direta Intensiva*, tendo por escopo a utilização da técnica de “Entrevista”.

Por essa linha de raciocínio, as entrevistas podem ser de natureza “despadronizada ou não estruturada” (MARCONI e LAKATOS 2006, p. 94). Dessa forma, o entrevistado tem a oportunidade e liberdade de discorrer sobre o tema da forma que melhor lhe aprouver. Logo, a entrevista é “não dirigida”, uma vez que é dada total liberdade de expressão ao entrevistado para emitir suas opiniões.

Nessa mesma via, antes da entrevista *vis a vis* enviou-se ao informante, por meio de e-mail, uma apresentação em “*powerpoint*” do tema, bem como detalhamento dos pontos principais que norteariam a entrevista. Além disso, os convites foram da forma personalizada. Após, confirmar as entrevistas e a data de suas realizações, além de sintetizar novamente os assuntos que seriam abordados, o pesquisador destacou a liberdade de o entrevistado tratar o assunto, mas com a abordagem restrita à Auditoria Governamental, SIGPLAN e Relatório de Gestão, ou seja, opinião do entrevistado sobre esses temas e sua possível integração e papéis desempenhados. Além disso, deu conhecimento ao entrevistado da possibilidade de a entrevista ser gravada, incluindo autorização para revelar a identidade.

Cabe frisar que para a escolha dos convidados entrevistados, todos servidores públicos de “carreira”, foi considerada a área de formação, o campo de atuação na área pública e capacidade de influir na tomada de decisão do usuário da informação. Portanto, considerando a relevância, pertinência e dificuldade do tema pesquisado, a escolha do entrevistado foi dirigida, segundo os critérios descritos.

Neste sentido, o universo da população pesquisada constou de quatro (4) entrevistas, compondo-se de três (3) servidores públicos, titulares do escalão administrativo dos órgãos de controle externo e interno – Tribunal de Contas da União e Controladoria Geral da União, somando-se ao grupo um (1) pesquisador, representante do IPEA.

Por fim, a coleta de dados está disposta em três abordagens, sendo que a primeira considera a coleta de dados para a *análise documental*, a segunda detalha o método para tratar os dados da *análise de conteúdo* e a terceira, as *Entrevistas*.

3.1 PROCESSO DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A primeira abordagem diz respeito à coleta de dados para *análise documental*, a qual se fundamentou na *pesquisa bibliográfica e documental*.

A *pesquisa bibliográfica* foi realizada nos acervos da Biblioteca da Universidade de Brasília e do próprio autor. Além disso, foram consultados em diversos sítios - artigos de periódicos, comunicações científicas, *papers*, resenhas e trabalhos de conclusão de curso como “monografias, dissertações e teses”. Assim, desse grupo de dados destacam-se temas como a avaliação e indicadores de desempenho de programas governamentais; sistemas de informações organizacionais, contábeis e gerenciais, incluindo o SIGPLAN e o Relatório de Gestão, os quais se encontram detalhados em itens integrados ao referencial teórico.

Por seu lado, na *pesquisa documental*, a fonte de coleta de dados ateu-se expressamente aos arquivos públicos, especialmente, Leis, Decretos, Regulamentos, Portarias e Comunicados publicados (documentos oficiais) e Projetos de Lei (publicações parlamentares), além de as informações contidas nas estruturas, mostras de testes. Também foram utilizadas a Prestação de Contas, especialmente, a peça “Relatório de Gestão”, incluindo a documentação e as informações gerais juntadas ao processo e que devem constar dos *Demonstrativos Contábeis*⁸⁶, concernentes ao Programa “0102 – Rede de Proteção do Trabalho” do Ministério do Trabalho e Emprego/Secretaria de Inspeção do Trabalho (MTE/SIT),

A abordagem dois trata da *análise de conteúdo*. Nesta abordagem, para a fundamentação dos conceitos, que tem por finalidade proporcionar maior conhecimento dos problemas que pudessem interferir diretamente no resultado da pesquisa e oferecer elementos para indagação minuciosa dos fatos do passado, realizou-se extensos exames na documentação obtida, cujo resultado está compilado sob a forma do referencial teórico e da

⁸⁶ Decisão Normativa (DN/TCU - 81/06), “Anexo III – Conteúdo dos Demonstrativos Contábeis, Documentos e Informações Gerais a constar dos Demonstrativos Contábeis”, segundo às naturezas em que se aplicam, itens de 01 a 15.

análise de estrutura do conteúdo dos sistemas, detalhada nos subtítulos 4.1, 4.2, 4.3 e 4.4. Foram realizadas quatro coletas distintas de dados.

1. *Coleta de dados para subsidiar a análise de estrutura do Relatório de Gestão (Subtítulo 4.1)*

Aplicou-se na íntegra a *Metodologia 1* para coleta de dados do “Anexo II” e “Anexo X”, descrito no título anterior.

2. *Coleta de dados para subsidiar a análise de estrutura do SIAFI*

O usuário pode efetuar consultas diretamente o SIAFI “Produção”, contudo, o mais conveniente é pelo SIAFI Gerencial. Nesta pesquisa, optou-se pelo SIAFI Gerencial e foi utilizada uma “Consulta Construída” para examinar o empenho, a liquidação e o pagamento da despesa referente ao Programa “0102-Rede Proteção do Trabalho”, campos capturados automaticamente pelo SIGPLAN.

3. *Coleta de dados para subsidiar a análise do confronto entre a estrutura do Relatório de Gestão versus estrutura do SIORG*

Sendo o SIORG, o Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal responsável pela estrutura organizacional dos órgãos de poder, a metodologia privilegiou verificar a fidedignidade das informações contidas na estrutura do MTE/SIT, tendo por fonte gerencial de dados o Relatório de Gestão, Programa “0102 – Rede Proteção do Trabalho”, e demais informações extraídas SIORG. Assim, aplicou-se a *Metodologia 1*, já consagrada no título anterior, acrescentando a diferença em quadro específico, detalhando as informações ausentes no SIORG.

4. *Coleta de dados para subsidiar a análise do confronto entre a estrutura do Relatório de Gestão versus estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN (Subtítulo 4.2)*

a) aplicou-se a *Metodologia 2*, já consagrada no título anterior;

b) o teste foi repetido por cinco (5) vezes, confrontando os itens de 01 a 05.

A terceira abordagem, encimada na perspectiva por identificar a impressão de grupos externos sobre o tema investigado, sem prejuízo da análise documental e de conteúdo, convergiu para a pesquisa de campo *Observação Direta Intensiva - Entrevistas (3)*. As

entrevistas foram gravadas, “degravadas” e reenviados os textos para anuência dos entrevistados.

3.2 LIMITAÇÃO DA METODOLOGIA UTILIZADA

No caso das pesquisas experimentais, quando prevalece o trabalho de campo, a desvantagem está estritamente no elenco de respostas dos entrevistados, dado que o comportamento verbal pode não exprimir adequadamente o assunto tratado.

Quanto à Observação Direta Intensiva, segundo Marconi e Lakatos (2006, p. 88), a principal limitação está no fato de o entrevistado criar impressões favoráveis e desfavoráveis no observador. Assim, é possível depreender que o observador ao proceder a uma entrevista poderá ser sugestionado e, por conseguinte, a interpretação dos dados poderá ocorrer de forma enviesada. Contudo, tal situação pode ser minimizada quando o pesquisador possui experiência e ou optar pelo bom-senso.

Um fator preponderante que limitou o resultado da pesquisa diz-se respeito à entrevista com o representante da Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão não ter se concretizado. Conforme demonstrado ao longo do trabalho, a SPI/MPOG é uma unidade estratégica na condução dos processos atinentes ao planejamento, execução e avaliação das Políticas Públicas com dados registrados no PPA, tendo por foco somente o escopo da pesquisa. Neste caso, o trabalho não contempla as percepções daquela secretaria e, por extensão, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

Contudo, este fato de per si não invalida os resultados obtidos, bem como não se comunica com as considerações dos demais entrevistados, apenas restringe uma possível análise de situação, que possa vigorar no âmbito daquela unidade, devido à ausência de informações além daquelas consignadas nas portarias, manuais e fatos relevantes divulgados nos meios eletrônicos.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

A análise e interpretação dos dados são ulteriores ao processo de coleta de dados. Segundo Kerlinger (1980, p. 353 apud Beuren, 2006, p. 136) tais processos visam dar forma interpretável e mensurável a uma quantidade substantiva de dados brutos, ou seja, trabalhar com o material obtido durante o processo investigatório.

Ainda sob o mesmo ponto de vista, a *fase interpretativa* é onde investigador procura aprofundar na análise dos dados tabulados e organizados. Além disso, é necessário estar atento à correlação entre os dados empíricos com a teoria contemplada no estudo (*Ibid.*, p. 141). Na subsequência, a autora destaca que a análise deve ser feita para atender os objetivos da pesquisa, devendo comparar e confrontar as provas/dados, de forma a confirmar ou rejeitar as hipóteses ou pressupostos da pesquisa.

Em atenção a essas considerações teóricas, este capítulo contempla de forma sistematizada a resenha atinente às observações, o resultado do confronto entre as informações de estrutura das informações gerenciais do SIGPLAN, SIORG e às informações constantes do Relatório de gestão, além da análise das entrevistas. Cabe frisar que foi utilizado o programa governamental “0102 – Rede Proteção do Trabalho”, do MTE/SIT, para caracterizar o fluxo da informação no conteúdo das estruturas das Informações Gerenciais do SIGPLAN e Relatório de Gestão.

Desse modo, os dados de estrutura obtidos durante o processo investigatório foram examinados minuciosamente e depois sumarizados, sendo que os resultados suportaram o conteúdo das entrevistas, que é um dos eixos da fundamentação da pesquisa.

Para melhor desenvolvimento das informações, o capítulo está seccionado em três partes:

1. na primeira parte são examinados os conteúdos de estrutura do Relatório de Gestão (Subtítulo 4.1) e do SIGPLAN (Subtítulo 4.2). Subsidiariamente são analisadas a estrutura do SIAFI (Subtítulo 4.3) e estrutura do SIORG (Subtítulo 4.4);
2. a segunda parte visa confirmar o grau de simetria existente entre as estruturas. Neste caso, utilizou-se o Programa 0102 – Rede de Proteção do Trabalho como elemento de interpretação e análise de conteúdo-documental. Essa análise está

replicada sob o confronto, em uma ponta, o Relatório de Gestão e na outra, respectivamente, o SIGPLAN;

3. a terceira parte, que também é eixo de fundamentação desta pesquisa, corresponde à interpretação e análise das Entrevistas, cujo foco está envolto nas percepções dos entrevistados quanto ao papel desempenhado pela Auditoria Governamental na apreciação das contas do gestor público, SIGPLAN e Relatório de Gestão como documentos institucionalizados de informações gerenciais, ou seja, a opinião do entrevistado sobre esses temas e sua possível integração e papéis desempenhados.

4.1 ANÁLISE DE CONTEÚDO DA ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE GESTÃO

O primeiro teste foi aplicado, apoiado na metodologia inscrita no Título 3, sobre a própria estrutura do Relatório de Gestão. Constitui-se do confronto entre os elementos de composição do “item 01” (Anexo II, da DN/TCU-81/06) e as referências obtidas no “Anexo X”, dessa mesma decisão. Cabe frisar que o “Anexo X” foi estruturado para auxiliar o gestor no preenchimento dos dados solicitados no “Anexo II”. A diferença apurada (Tabela 6), ultimando que as informações são significativas, foi incorporada ao contexto “Referências para composição das Informações Solicitadas no Anexo II”, conforme Figura 18, intitulada de “Anexo ‘X’ Ajustado”.

Tabela 6 - “Anexo X” x “Anexo II – Item 01”

ITEM	"ANEXO II, item 01" versus "ANEXO X" (DN-81/2006)
01	<p>Dados gerais de identificação da unidade jurisdicionada contemplados no "Anexo X" e não identificados no "Anexo II", compreendendo:</p> <p>1.1 Sigla;</p> <p>1.3 Função de governo predominante;</p> <p>1.4 Tipo de atividade;</p> <p>1.5 Situação da unidade;</p>

"Anexo II - Dados Gerais"	Anexo " X "
DN-81/06, Anexo II - Dados Gerais de identificação da unidade jurisdicionada, compreendendo:	
1.1 Nome completo, oficial do órgão, entidade, empresa, fundo, etc;	SIM
1.2 Sigla do órgão, entidade, empresa, fundo, etc;	NÃO
1.3 Número do CNPJ;	SIM
1.4 Natureza jurídica;	SIM
1.5 Vinculação ministerial;	SIM
1.6 Função de governo predominante;	NÃO
1.7 Tipo de atividade;	NÃO
1.8 Situação da unidade;	NÃO
1.9 Endereço completo da sede (logradouro, bairro, cidade, CEP, UF, números de telefone e facsímile para contato),	SIM
1.10 Endereço da página institucional na Internet;	SIM
1.11 Código e nome do órgão, das unidades gestoras (UGs) e gestões utilizados no Siafi, quando houver;	SIM
1.12 Norma(s) de criação;	SIM
1.13 Finalidade da unidade jurisdicionada;	SIM
1.14 Norma(s) que estabelece(m) a estrutura orgânica no período de gestão sob exame; e	SIM
1.15 Publicação no DOU do Regimento Interno ou Estatuto da Unidade Jurisdicionada de que trata as contas.	SIM
Quantidade de "SIM" coletados	11

Figura 18 - "Anexo 'X' Ajustado".

Pela Figura 18 depreende-se que foram observados onze "pontos de simetria" entre os anexos do próprio Relatório de Gestão.

Na seqüência, a mesma metodologia foi aplicada. Confrontou-se a base ampliada (Figura 18) com a base de dados do SIORG, a diferença (Tabela 7) foi incorporada à Figura 19.

Tabela 7 - "Anexo X - Ajustado" versus "SIORG"	
ITEM	"Anexo X - Ajustado" versus "SIORG"
01	Dados gerais de identificação da unidade jurisdicionada no "SIORG" e não contemplados na base ampliada, compreendendo:
	1.2 Tipo de órgão;
	1.6 Competência;
	1.7 Titular;
	1.8 Demais Ocupantes;

Vale frisar que a Figura 19 é resultante das incorporações dos dados das Tabelas 6 e 7, onde a marca (*) representa todas as diferenças apuradas (8 itens).

ITEM	ANEXO X (DN-81/2006) - REFERÊNCIAS PARA COMPOSIÇÃO DAS INFORMAÇÕES SOLICITADAS NO ANEXO II – RELATÓRIO DE GESTÃO	
01	<p>Dados gerais de identificação da unidade jurisdicionada, compreendendo:</p> <p>1.1 Nome completo, oficial do órgão, entidade, empresa, fundo, etc;</p> <p>1.2 Sigla(*) do órgão, entidade, empresa, fundo, etc;</p> <p>1.3 Número do CNPJ;</p> <p>1.4 Tipo de órgão; (*)</p> <p>1.5 Natureza jurídica;</p> <p>1.6 Vinculação ministerial;</p> <p>1.7 Função de governo predominante; (*)</p> <p>1.8 Tipo de atividade; (*)</p> <p>1.9 Situação da unidade; (*)</p> <p>1.10 Endereço completo da sede (logradouro, bairro, cidade, CEP, UF, números de telefone e facsímile para contato), endereço da página institucional na <i>Internet</i>;</p>	<p>Dados gerais de identificação da unidade jurisdicionada, compreendendo:</p> <p>1.11 Código e nome do órgão, das unidades gestoras (UGs) e gestões utilizados no Siafi, quando houver;</p> <p>1.12 Norma(s) de criação;</p> <p>1.13 Competência; (*)</p> <p>1.14 Finalidade da unidade jurisdicionada;</p> <p>1.15 Norma(s) que estabelece(m) a estrutura orgânica no período de gestão sob exame; e</p> <p>1.16 Publicação no DOU do Regimento Interno ou Estatuto da Unidade Jurisdicionada de que trata as contas.</p> <p>1.17 Titular; (*)</p> <p>1.18 Demais Ocupantes; (*)</p> <p>(*) indica os ajustes realizados, ou seja, contempla acréscimos originários do “Anexo X” e do “SIORG”.</p>

Figura 19 - “Anexo X” Ampliado e Ajustado.

Analisando-se esta figura, é possível afirmar que os ajustes realizados dizem respeito aos elementos de composição que necessariamente devem estar espelhados no Relatório de Gestão, de forma a possibilitar ao órgão de controle interno (CGU) asseverar sua consistência ou não, quais sejam:

1.2 “Sigla do órgão”;

1.4 “Tipo de órgão”: encontram-se contemplados no SIORG e podem ser, por exemplo: vinculado, colegiado, singular e específico, assistência direta, etc;

1.7 “Função de governo predominante”: trata da aplicação de recursos do governo, cuja despesa é detalhada em 30 funções (Tabela 8);

Tabela 8 - Função de Governo

FUNÇÃO DE GOVERNO PREDOMINANTE		
01 - Legislativa	11 - Trabalho	21 - Organização Agrária
02 - Judiciária	12 - Educação	22 - Indústria
03 - Essencial à Justiça	13 - Cultura	23 - Comércio e Serviços
04 - Administração	14 - Direitos da Cidadania	24 - Comunicações
05 - Defesa Nacional	15 - Urbanismo	25 - Energia
06 - Segurança Pública	16 - Habitação	26 - Transporte
07 - Relações Exteriores	17 - Saneamento	27 - Desporto e Lazer
08 - Assistência Social	18 - Gestão Ambiental	28 - Encargos Especiais
09 - Previdência Social	19 - Ciência e Tecnologia	98 - Atípica
10 - Saúde	20 - Agricultura	99 - Reserva de Contingência

Fonte: LOA2006 - Relatório Final Apresentado - Volume IV - Despesa por Função⁸⁷

1.8 “Tipo de atividade”: ou função administrativa, podendo ser “meio ou finalística”;

1.9 “Situação da unidade”: se em funcionamento, em liquidação, em extinção, extinta no exercício etc;

1.13 “Competência”: poder em razão do cargo ou função de praticar determinados atos;

1.17 “Titular”: Responsável pela Unidade Jurisdicionada ou pelo programa de governo;

1.18 “Demais Ocupantes”: Diferentemente do titular, são pessoas que ocupam cargos ou funções que podem estar arrolados no “Rol de Responsáveis”, peça obrigatória da Prestação de Contas.

4.2 ANÁLISE DE CONTEÚDO DA ESTRUTURA DAS INFORMAÇÕES GERENCIAIS DO SIGPLAN

O SIGPLAN é uma ferramenta de apoio aos agentes envolvidos na execução dos programas de Governo com ações inscritas no PPA, além de propiciar pelo “Módulo Monitoramento” informações atualizadas sobre a evolução física e financeira dos programas. Outra funcionalidade creditada ao SIGPLAN, afora a base de dados que integra informações próprias e dos sistemas SIDOR, SIAFI e SIEST, é possibilitar ao gerente a antecipação e sistematização das restrições que possam impedir ou prejudicar a execução de uma ou mais ações do programa.

⁸⁷ Lei nº. 11.306, de 16 de maio de 2006 (Lei Orçamentária Anual - LOA)

O acesso ao SIGPLAN se dá por meio de “login” e senha. A “Tela de Entrada do SIGPLAN” possui certa clareza na arquitetura da informação; a simplicidade é peculiar, o conteúdo mais relevante está em “manchetes”. Além disso, a navegação é aceitável, nitidamente, o foco do sistema está no usuário.

Verificou-se que o tempo de retorno das informações é suportável – utilizando-se um computador com as características específicas às da Tabela 9 – sendo que o acesso aos dados da “tela de entrada” foi instantâneo, já o acesso ao “Painel de Controle” foi até 20 segundos, após “filtrar” determinado programa, no caso o programa “0102 Rede de Proteção ao Trabalho”. Além disso, ao inserir um dado na tela “Filtro de Programas, opção ‘Busca’”, o retorno médio foi inferior a 5 segundos. Contudo, uma pesquisa utilizando o filtro “Busca”, inserindo “número do programa” não retorna dados, apesar de a informação existir na página.

Tabela 9 - Características do computador

System Manufacturer	Hewlett-Packard
Model	GenuineIntel ~1862 Mhz
Available Physical Memory	477,97 MB
Total Virtual Memory	2,00 GB
Available Virtual Memory	1,96 GB
Page File Space	2,38 GB

Por esses testes, o acesso às opções e a navegação não são empecilhos para o usuário inserir e atualizar os dados dos programas no SIGPLAN, em atendimento às normas e prazos estabelecidos pela SPI/MPOG.

Pela análise da “Tela de Entrada do SIGPLAN” (Figura 20) é possível asseverar:

1. a página é dividida em três colunas: a primeira trata de informações sobre registros de dados no PPA e, mais recentemente, o PAC – Programa de Aceleração do Crescimento; a segunda detalha os “Avisos”, e a última, “Manuais”;
2. observa-se que a página, apesar de bastante poluída, não limita a finalidade do site e, também, não é motivo para justificar a inércia de qualquer gestor público em atender os preceitos legais definidos pelos órgãos superiores e de controle, conforme demonstrado nas considerações relativas à Tabela 9;

The screenshot shows the SIGPLAN web interface. At the top left is the SIGPLAN logo with the tagline 'Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento'. The top right has navigation links: 'INÍCIO | AJUDA/FAQ | FALE CONOSCO'. Below the logo is a navigation menu with 'Informações Gerenciais', 'Planejamento', and 'Serviços'. The user is logged in as 'Hélio Cincinato de Oliveira' with the role 'Leitor Especial'. The date is 'Brasília, 19/08/2007'. The main content area is titled 'Central de Atendimento' and includes contact information: '(61) 3429-4800' and 'ca.sigplan@planejamento.gov.br'. On the left, there are sections for 'PPA' (Fichas de Cadastro, Arquivos para download), 'PAC - Programa de Aceleração do Crescimento' (Cadastro de Ações, Roteiro Básico, Empreendimentos PAC, Informes PAC - SPI, Avaliação do PPA 2004-2007), and 'EXERCÍCIO 2006' (Relatório Anual de Avaliação - Exercício 2006 - Ano Base 2005, Relatório Anual de Avaliação - Exercício 2005 - Ano Base 2004). On the right, there is a 'Manuais' section listing various documents, with 'Manual da Portaria 198 - Registro de Informações das Ações' highlighted in a red circle. Other highlighted items include 'Manual do Coordenador de Ação' and 'Manual de Avaliação do PPA - Ano Base 2006'. A red box highlights a specific manual entry: 'LISTA DE ANALISTAS SETORIAIS DA SPI POR PROGRAMA - 2007' with a description and a link to download the file.

Figura 20 - Tela de entrada do SIGPLAN
 Fonte: <http://www.SIGPLAN.gov.br/v4/appHome/>

Dentre esses preceitos, importa especialmente os manuais de orientação ao usuário do sistema.

Manual da Portaria 198⁸⁸ - destacado na coluna da direita, círculo marrom - que estabelece os procedimentos e a periodicidade para registro de informações relacionadas com o desempenho das ações do Plano Plurianual.

Pelas orientações da Portaria 198/2005 são considerados elementos essenciais para o registro das ações no SIGPLAN, obedecendo aos prazos: o desempenho físico, os dados físicos e financeiros não orçamentários e as restrições à execução, bem como as providências adotadas para sua superação.

⁸⁸ Orientações para Registro de Informações das Ações do SIGPLAN. Em cumprimento da Portaria MP nº 198, de 18.07.2005, publicada no DOU de 19.07.2005.

Cabe ressaltar que o registro de desempenho físico igual a zero ou a ausência de registro deverá ser justificado pelo coordenador da ação, que detalhará os motivos, as restrições e providências adotadas para sanar a disfunção.

Concernente à periodicidade, a Lei n.º 11.318, de 5 de julho de 2006, instituiu o Plano Plurianual para o quadriênio 2004/2007, cumprindo o disposto no Art. 165, Parágrafo 1º, da Constituição, além de definir em seu Art. 10 que os Órgãos do Poder Executivo responsáveis por programas devem "registrar na forma padronizada pelo Órgão Central do Sistema de Planejamento e Orçamento Federal, as informações referentes à execução física das ações orçamentárias e não-orçamentárias constantes dos programas sob sua responsabilidade, até 31 de março do exercício subsequente ao da execução". Desse modo, estará apto a atender o disposto na MP-198/2005 que prevê o registro dos dados mensalmente, até o décimo dia útil do mês subsequente ao da execução, assim como a validação trimestral pelos gerentes deverá ocorrer até o último dia útil do mês subsequente ao do término do trimestre.

A validação das informações no SIGPLAN (ou ciência e monitoramento) é de responsabilidade do gerente do programa, de outra forma, decorridos os prazos estabelecidos em lei para o registro dos dados, faz-se necessária a justificativa pelo coordenador da ação, exceto para os dados financeiros que são importados automaticamente do SIAFI e SIEST. Um registro validado somente poderá ser alterado por meio de autorização expressa do Administrador do SIGPLAN, no caso, a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI).

No monitoramento dos programas e ações (Tabela 10) é possível verificar as estatísticas referentes à validação registrada pelas unidades para o primeiro trimestre de 2007.

Tabela 10 – Estatística para Validação de Programas

ÓRGÃOS	1º Trimestre - 2007		
	Total Programas	Programas Validados	Percentual
Câmara dos Deputados	1	1	100,00%
Senado Federal	1	1	100,00%
Tribunal de Contas da União	1	1	100,00%
Supremo Tribunal Federal	2	0	0,00%
Superior Tribunal de Justiça	1	0	0,00%
Justiça Federal	1	0	0,00%
Justiça Militar da União	1	1	100,00%
Justiça Eleitoral	1	0	0,00%
Justiça do Trabalho	1	0	0,00%
Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	1	0	0,00%
Presidência da República	11	2	18,18%
Advocacia-Geral da União	1	0	0,00%
Secretaria Especial dos Direitos Humanos	9	0	0,00%
Secretaria Especial de Políticas para as Mulheres	3	0	0,00%
Secretaria Especial de Aquicultura e Pesca	3	0	0,00%
Controladoria-Geral da União	1	0	0,00%
Secretaria Especial de Políticas de Promoção da Igualdade Racial	2	0	0,00%
Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	23	0	0,00%
Ministério da Ciência e Tecnologia	8	0	0,00%
Ministério da Fazenda	16	5	31,25%
Ministério da Educação	12	0	0,00%
Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior	9	0	0,00%
Ministério da Justiça	15	3	20,00%
Ministério de Minas e Energia	25	0	0,00%
Ministério da Previdência Social	9	0	0,00%
Ministério Público da União	1	0	0,00%
Ministério das Relações Exteriores	10	4	40,00%
Ministério da Saúde	24	0	0,00%
Ministério do Trabalho e Emprego	11	2	18,18%
Ministério dos Transportes	17	1	5,88%
Ministério das Comunicações	5	0	0,00%
Ministério da Cultura	11	0	0,00%
Ministério do Meio Ambiente	19	1	5,26%
Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão	12	1	8,33%
Ministério do Desenvolvimento Agrário	9	0	0,00%
Ministério do Esporte	6	1	16,67%
Ministério da Defesa	27	18	66,67%
Ministério da Integração Nacional	14	1	7,14%
Ministério do Turismo	3	0	0,00%
Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome	6	1	16,67%
Ministério das Cidades	13	1	7,69%
TOTAL	346	45	13,01%

Fonte: SIGPlan posição em 02/05/2007

Nota: Considera-se programa validado aquele em que todas as ações/localizadores de gasto estão validados.

A Tabela 11 representa uma análise da Tabela 10, posição de 02/05/2007, referente ao monitoramento dos programas e ações. Nesta tabela pode-se notar que no primeiro trimestre de 2007, dos 41 órgãos com programas registrados no SIGPLAN, somente 4 (9,76% do total)

havia validado suas ações (100%), ao passo que no outro extremo, com nenhum dado registrado (0%), 24 órgãos (representando 58,54% do total). À vista disso, observa-se um descompasso temporal entre o registro efetivo das informações no SIGPLAN e a regra definida pelo Art. 1º da Portaria MP-198.

Tabela 11 - Programas validados no SIGPLAN em percentual

PROGRAMAS VALIDADOS NO SIGPLAN EM PERCENTUAL - 1º Trimestre 2007	INTERVALOS - EM PERCENTUAIS				
	0%	0,1% Até 25%	26,1% Até 50%	50,1% Até 75%	75,1% Até 100%
NÚMERO DE ÓRGÃOS QUE VALIDARAM AS AÇÕES	24	10	2	1	4

*Manual do Gerente do Programa*⁸⁹ - contempla orientações e esclarecimentos relevantes quanto à apuração dos indicadores do programa, à validação trimestral e ao monitoramento da execução das ações, enquanto conjunto compõe a gestão do programa e retrata a ação governamental.

A lapela “Informações Gerenciais” (Figura 21) agrega os módulos e as funcionalidades de monitoramento e avaliação do PPA, enquanto a lapela “Planejamento”, a elaboração e revisão do PPA. Por fim a lapela “Serviços” apóia a administração do Sistema e ao cadastro de usuários.

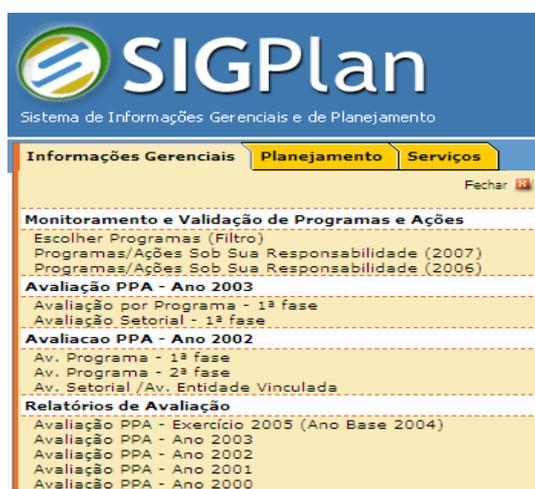


Figura 21 – Informações Gerenciais
Fonte: SIGPlan posição 02/05/2007

Conforme pode ser observado na Figura 21, a escolha do programa pode ser por meio de um filtro. Segundo o referido manual, ao clicar sobre o nome do programa será apresentado o Painel de Controle (Figura 22). No Painel de Controle existem lapelas que dão acesso às informações sobre os “Responsáveis” pelo Programa (Gerente e Monitor), os

⁸⁹ Manual do Gerente de Programa Plano Plurianual 2004-2007, Ano Base 2007.

“Indicadores de Resultado”, a “Execução Física e Financeira do Programa”, além das lapelas de “Restrições à execução do Programa e de suas Ações” e “Limites”. Essas duas últimas lapelas estão presentes de acordo com o perfil do usuário cadastrado no SIGPLAN, o que não é o caso do “Leitor Especial.” No caso do Programa “Rede de Proteção ao Trabalho (0102)”, ao clicar em “Clique aqui para visualizar os demais usuários vinculados” o retorno foi a identificação dos “Gerentes de Programas, Coordenadores das Ações (7 coordenadores, um para cada ação do programa), Monitores e Gerentes Executivos”.

SIGPlan
Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento

Hélio Cincinato de Oliveira
[Fechar] [Outros Programas]

PROGRAMAS Ano 2007

Opções de Filtro

Legendas

0102 Rede de Proteção ao Trabalho

- Dados Gerais
- Informações de Situação
- Financiamento
- Agenda de Eventos
- Relatórios
- Indicadores
- Ações
- Validação de Informações da Ação

Painel de Controle

Programa Rede de Proteção ao Trabalho (0102)

Responsável Indicadores Execução

Gerente

Nome: Ruth Beatriz de Vasconcelos Vilela
 Telefone: 0xx61 226-1997
 Fax: 0xx61 2269353
 Orgão: Ministério do Trabalho e Emprego
 Secretaria: Secretaria de Inspeção do Trabalho
 Cargo: Secretária de Inspeção do Trabalho
 Email: ruth.vilela@mte.gov.br

Monitor

Nome: João Carlos Gonçalves Barreto
 Telefone: (61)3429-4736
 Fax: (61)3226-1822
 Orgão: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
 Secretaria: Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégicos
 Cargo: Analista de Planejamento e Orçamento/ Coordenador de Programas Sociais
 Email: joao.c.barreto@planejamento.gov.br

.: Clique aqui para visualizar os demais usuários vinculados .:

Figura 22 – Painel de Controle

Nota: As informações contidas nesta figura são de domínio público.⁹⁰

Nesta tela também estão reunidas as principais informações do programa, as quais se encontram disponíveis em outros itens na árvore à esquerda, tais como: Dados Gerais, Informações de Situação, Financiamento, Agenda de Eventos, Relatórios, Indicadores, Ações e Validação de Informações de Ação.

Neste trabalho, as informações necessárias aos testes de comparabilidade foram colhidas nessas lapelas, assim faz-se necessário um breve comentário sobre o conteúdo de cada uma. Segundo o Manual do Gerente do Programa, tem-se:

⁹⁰ Os dados de Ruth Beatriz de Vasconcelos Vilela estão no SIORG. Os dados de João Carlos Gonçalves Barreto podem ser obtidos pela “Lista de Analistas Setoriais da SPI por Programas – 2007”, disponível em: <www.SIGPLAN.gov.br/download/avisos/listaanalistasetorialporprograma-2007posição20070601.pdf>

1. “Dados Gerais” - relatório onde são visualizados: nome e tipo, órgão responsável, justificativa, objetivo, público-alvo, ano de referência, além de dados do Gerente do Programa e do analista (Monitor) da SPI responsável pelo seu acompanhamento;
2. “Informações de Situação” - exibe informações e dados sobre o andamento do programa, permitindo acompanhar sua execução, permite ao gerente discorrer sobre os principais fatos ocorridos, tais como: organização das ações, mobilização de recursos, formação de parcerias, bem como outros campos de interesse do controle e da avaliação (campo ‘Situação Atual’ e ‘Contexto’). Na opção ‘Resultados’ registram-se os resultados do programa e os benefícios por ele gerados;
3. “Financiamento” - Esta tela exibe todas as fontes de financiamento e os seus valores no exercício atual. Se a fonte é orçamentária, os campos ‘LOA/Previsto’ e ‘LOA + Créditos /Atual’ são migrados automaticamente do SIDOR; assim como os campos ‘Empenhado, Empenho Liquidado/Realizado e Empenho Pago’, migrados do SIAFI. No caso de as fontes de financiamento não-orçamentárias, o sistema exibirá informações somente nos campos ‘Previsto’ e ‘Realizado’, cujos registros são migrados, respectivamente, da base de dados do PPA e da tela referente aos Dados Financeiros (Ações / Dados Físicos e Financeiros);
4. “Relatórios” - permitem uma visão consolidada dos programas contidos no Plano Plurianual e disponíveis no SIGPLAN. Dentre os relatórios, vale destacar: ‘Análise da Execução’, ‘Restrições e Providências por Programa e Ação’, ‘Execução Física e Financeira por Localizador’;
 - a. “Análise da Execução” – é o relatório onde se pode visualizar a execução do programa, com valores previstos e realizados dos dados físicos e financeiros de cada uma das ações do programa, detalhados por *localizador de gasto*⁹¹, incluindo “Restos a Pagar”, além dos percentuais calculados entre o realizado e o previsto no ano concernente à execução físico-financeira das ações;
 - b. “Restrições e Providências por Programa e Ação” - este relatório contempla as restrições do programa registradas pelo Gerente ou Gerente Executivo de Programa e àquelas das ações registradas pelos Coordenadores de Ação, além das providências adotadas para superar ou minorar o efeito dessas limitações;

⁹¹ Atributo que detalha a localização física das ações, cuja abrangência pode ser: nacional, exterior, regional, por Estado ou por Município.

- c. “Execução Física e Financeira por Localizador” - apresenta dados no nível de localizador, cada qual dentro de sua Ação, que por sua vez encontra-se dentro de seu Programa;
5. “Indicadores do Programa” - com exceção dos programas de gestão e de apoio administrativo, cada programa possui pelo menos um indicador. O indicador permite a mensuração da eficácia, eficiência ou efetividade relativa à execução do programa. É geralmente apresentado como uma relação percentual ou taxa entre variáveis relevantes;
6. “Ações” - Ao se clicar sobre uma ação serão abertos os localizadores de gasto, onde estão disponíveis os ‘Dados Físicos’ e ‘Financeiros’ e ‘Informações de Situação’;
7. “Validação de Informações de Ação” - A funcionalidade “Validação e Acompanhamento Trimestral (VAT)” permite aos Gerentes e Gerentes-Executivos a tomada de decisão tempestiva, além de incentivar a melhoria da qualidade das informações prestadas pelos Coordenadores de Ações a partir de uma visão atualizada e consolidada dos resultados físicos e financeiros das ações que compõem cada programa.

Manual do Coordenador da Ação – particulariza orientações e esclarecimentos relevantes quanto à responsabilidade do Coordenador da ação diante do SIGPLAN. Neste sentido, o papel do Coordenador de Ação na atividade de monitoramento das ações do Plano Plurianual é efetivar o registro do desempenho físico, da gestão de restrições e dos dados gerais das ações sob sua responsabilidade no SIGPLAN e, dessa forma, gerar informações suficientes para responder de forma clara e objetiva a respeito dos resultados obtidos quanto à implementação da ação sob sua responsabilidade e, inclusive, corrigir rumos e identificar novas oportunidades.

Por este manual, o Coordenador de Ação deverá preencher os dados físicos da ação correspondentes à execução das metas físicas previstas na LOA e suas alterações por créditos orçamentários. Para tanto, deverá localizar na tela os campos:

1. Previsão Inicial – registro das metas físicas planejadas para o ano em curso, até o limite autorizado na LOA, de acordo com um cronograma mensal;
2. Previsão Corrigida - contempla o valor físico previsto na LOA somado às alterações ocorridas por meio de créditos (suplementação ou remanejamento);

2. “LOA + Crédito / Atual“ - trata-se do valor previsto na Lei Orçamentária Anual acrescido de créditos adicionais durante o exercício;
3. “Empenhado” - corresponde ao primeiro estágio da execução da despesa e, segundo a Lei nº. 4.320/64, Art. 58, o empenho é o ato “[...] emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”;
4. “Empenho liquidado / realizado” - no SIGPlan, em todas as ações orçamentárias, o *valor financeiro realizado* corresponde ao *valor financeiro liquidado*. Trata-se do segundo estágio da despesa e, por aquela Lei, no Art. 63, a liquidação da despesa é “a verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. No detalhe – cumpre-se a obrigação por meio da entrega do material, da prestação dos serviços ou pela execução da obra.
5. “Empenho Pago” – último estágio da despesa orçamentária. Retrata os valores das despesas efetivamente pagas. O pagamento é realizado através da emissão de uma ordem de pagamento ao credor.

Convém ressaltar o ponto de convergência entre registro no SIGPLAN da realização dos dados físicos e financeiros com a proposta desta pesquisa. Tal pressuposto se confirma quando o manual supracitado revela que os valores registrados nas colunas de “Empenhado”, “Realizado” e “Valor Pago” são migrados automaticamente e semanalmente do SIAFI, no caso da execução financeira ter por fonte os Orçamentos Fiscal e da Seguridade, e, bimestralmente, no caso do SIEST, quando a fonte originária for o orçamento de Investimento das Estatais.

O SIGPLAN apresenta estrutura adequada para exportar dados correlatos ao Relatório de Gestão, conforme pode ser observado nas considerações atinentes à Figura 22 e no detalhamento das regras prescritas nos manuais considerados. Assim, os dados comparáveis são:

1. originários da estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN - Dados Gerais/Indicadores do Programa, Relatórios e Informações de Situação/Restrições e Providências por Programa e Ação;

2. originários da estrutura do Relatório de Gestão(DN/TCU, Anexo II, itens 01 a 05) – Dados Gerais, Objetivos e Metas, Descrição de Indicadores, Avaliação dos Resultados e Medidas Implementadas.

Por fim, tendo em vista as informações contextualizadas neste item, pode-se admitir a interoperabilidade entre o Relatório de Gestão (que é uma ferramenta obrigatória por lei, onde o titular da unidade faz um balanço gerencial de seus atos gestão) e o SIGPLAN (tido como o principal instrumento de informações gerenciais das ações governamentais) circunstanciada pela investigação realizada sobre o conteúdo das suas estruturas, bem como pelo resultado advindo da análise e da interpretação dos dados coletados e tratados por meio de tabelas⁹³ constantes deste trabalho.

4.3 ANÁLISE DE CONTEÚDO DA ESTRUTURA DO SIAFI

O SIAFI, no âmbito da Administração Pública Federal, registra os atos e fatos administrativos de origem contábil, financeira, orçamentária e patrimonial. A CGU ao executar uma ação de controle pode utilizar o banco de dados do SIAFI para auxiliar na avaliação das Unidades Administrativas. Geralmente este processo se dá por meio de consultas, as quais podem ser realizadas diretamente no SIAFI “Produção”, no entanto, o mais comum é efetuar as consultas no SIAFI Gerencial. O SIAFI Gerencial possui rol de facilidades maior do que o SIAFI “Produção”, por exemplo, “roda” no ambiente Windows, com opção de exportar o resultado da consulta para uma planilha “Excel”, maior flexibilidade para obter as informações e leiaute do resultado das informações extraídas mais conveniente. O usuário pode no SIAFI Gerencial utilizar uma “Consulta Construída” (Figura 24) ou criar sua própria consulta.

⁹³ “Tabela 10 – Estatística para Validação de Programas” e “Tabela 11 – Programas validados no SIGPLAN em percentual”.



Figura 24 – Consulta Construída
Fonte: Ministério da Fazenda, STN, 2007

Através do módulo do SIAFI Gerencial “SINGECONV” (Figura 25) o usuário pode identificar todas as fases e etapas em que se encontram os Convênios, Contratos de Repasse e Termos de Parceria, tidos como instrumentos de transferência de recursos públicos federais.

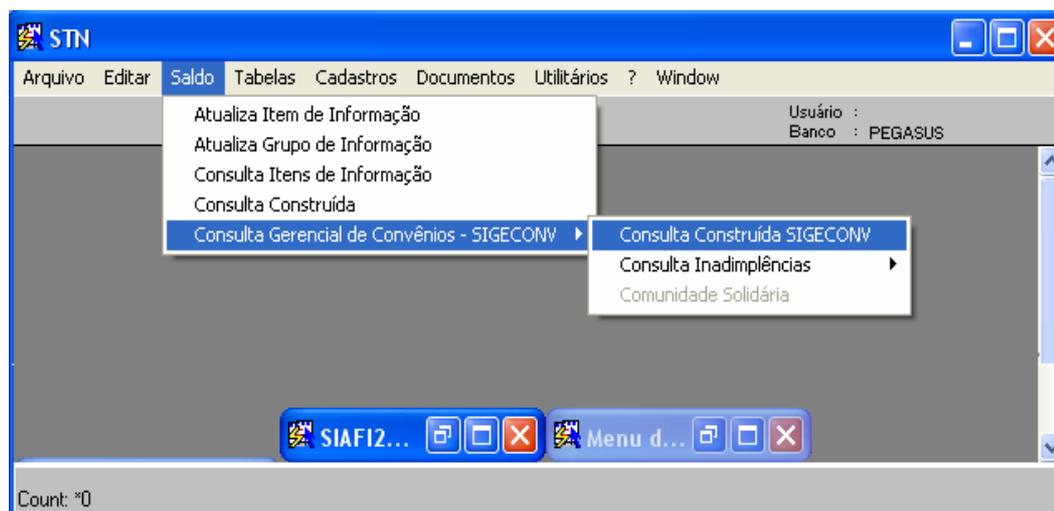


Figura 25 – SIAFI Gerencial – SINGECONV
Fonte: Ministério da Fazenda, STN, 2007

Este módulo disponibiliza a facilidade de tratar os dados registrados sequencialmente no cadastro de convênio, possibilita maior interatividade do usuário em extrair informações do banco de dados.

Assim, por pressuposto, o SIGPLAN captura automática e semanalmente do SIAFI apenas os valores referentes ao “Empenhado”, “Realizado” e “Valor Pago”, então ao analista de controle prevalece buscar informações no SIAFI, identificando estes agrupamentos e

utilizar aquelas consultas como instrumento para comprovar a veracidade da documentação, inclusive, dos dados migrados para o SIGPLAN.

Vale frisar, a CGU possuía até 25.09.2007, na base dados do Sistema Ativa oitenta e três (83) procedimentos construídos para tratar as informações via SIAFI Gerencial.

4.4 ANÁLISE DE CONTEÚDO DA ESTRUTURA DO SIORG

A interoperabilidade entre o SIORG e outros sistemas advém de conformação legal institucionalizada, neste caso, foi mediante o Decreto nº 4.896/03, assunto tratado no item “3.1 SISTEMA DE INFORMAÇÕES ORGANIZACIONAIS DO GOVERNO FEDERAL (SIORG)”, quando foram priorizadas as questões relativas à adequação das entidades à nova modelagem de um sistema de informação gerencial institucionalizado.

Assim, pela Figura 26, observa-se que a disposição dos dados da estrutura da Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), cujo titular é responsável pela gestão do programa (0102) – Rede de Proteção ao Trabalho (Figura 27), se apresenta alinhada à realidade atual, se consideradas as leis vigentes.

Por essa figura, é possível acessar as lapelas “Competência; Caracterização Legal; Endereço e Titular”. Por exemplo, ao clicar na lapela “Caracterização Legal” da SIT, o retorno será o seguinte:

1. Tipo do Órgão: Específico Singular;
2. Natureza Jurídica: Administração Direta;
3. Legislação: Decreto 5063 de 5/3/2004;

Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

SIORG Hierarquia Órgão Titular/cargo Localidade Finalidade Sobre o SIORG

Presidência da República - PR - (26)
 Ministério do Trabalho e Emprego - MTE - (2844)
 Secretaria de Inspeção do Trabalho - SIT - (42832)

Mais informações [Finalidade](#) [Competência](#) [Caracterização Legal](#) [Endereço](#) [Titular](#)

Titular	Cargo	Gratificação
Ruth Beatriz de Vasconcelos Vilela	Secretário	DAS 101.6

[Demais Ocupantes](#)

Home Page <http://www.mte.gov.br>
 E-Mail ruth.vilela@mte.gov.br

Figura 26 – Dados da Estrutura da SIT
 Fonte: <http://www.siorg.redegoverno.gov.br>

Na figura abaixo, o objetivo do programa - a expressão do propósito que se almeja alcançar, ou ainda, a transformação ou mudança pretendida – é o mesmo convalidado na lapela do SIGPLAN - “Dados do Programa”, logo, há uma correspondência exata entre os conceitos, sugerindo alto grau de simetria entre as informações.



Figura 27 – Programa Rede de Proteção ao Trabalho
 Fonte: <http://www.siorg.redegoverno.gov.br>

Por fim, para o Governo, a interoperabilidade desses sistemas com o SIGPLAN deve proporcionar automação na transmissão dos dados sobre execução física e financeira das ações e programas governamentais.

4.5 RELATÓRIO DE GESTÃO x SIOrg

O confronto entre o Relatório de Gestão e estrutura do SIOrg já havia sido feito previamente (Figura 19), assim o resultado daquele teste foi replicado na Figura 28, a qual detalha os dados gerais de identificação da Unidade Jurisdicionada, segundo a Decisão Normativa 81/06, “Anexo II, Item 01”, não contemplados no SIOrg. Portanto, a simetria entre Relatório de Gestão e SIOrg depende da incorporação daqueles itens à estrutura do SIOrg. Além do mais, estes itens também confirmam que não há interoperabilidade entre os sistemas, conforme preceitua o Decreto nº 4.896/2003.

	Dados gerais de identificação da unidade jurisdicionada, contemplados no SIORG:	Dados gerais de identificação da unidade jurisdicionada, contemplados no SIORG:
01	1.1 Nome completo, oficial e Sigla do órgão, entidade, empresa, fundo, etc; 1.2 Sigla do órgão, entidade, empresa, fundo, etc; 1.3 Número do CNPJ <u>Não contemplado no SIORG;</u> 1.4 Tipo de órgão; 1.5 Natureza jurídica; 1.6 Vinculação ministerial; 1.7 Função de governo predominante; <u>Não contemplado no SIORG;</u> 1.8 Tipo de atividade; <u>Não contemplado no SIORG;</u> 1.9 Situação da unidade; <u>Não contemplado no SIORG;</u> Endereço completo da sede (logradouro, bairro, cidade, CEP, UF, números de telefone e fac-símile para contato), endereço da página institucional na <i>Internet</i> ;	1.10 Código e nome do órgão, das unidades gestoras (UGs) e gestões utilizados no Siafi, quando houver; <u>Não contemplado no SIORG;</u> 1.11 Norma(s) de criação; 1.12 Competência; 1.13 Finalidade da unidade jurisdicionada; 1.14 Norma(s) que estabelece(m) a estrutura orgânica no período de gestão sob exame; e 1.15 Publicação no DOU do Regimento Interno ou Estatuto da Unidade Jurisdicionada de que trata as contas. <u>Não contemplado no SIORG;</u> 1.16 Titular; 1.17 Demais Ocupantes; Obs.: as hachuras destacam itens apurados diante do confronto de dados entre os instrumentos manipulados durante a investigação, os quais não estão contemplados na base do SIORG.

Figura 28 – Itens do Relatório de Gestão não contemplados no SIORG

Pela análise da Figura 28 é possível perceber com clareza que os itens tachados em vermelho não estão contemplados no SIORG, prevalecendo à normalidade para os demais.

4.6 RELATÓRIO DE GESTÃO x SIGPLAN

Para auxiliar o entendimento, a interpretação e análise de resultado dos testes, somente para formar juízo e não como procedimento de validação da pesquisa, foi utilizado como fonte de dados para verificação do fluxo das informações dentro de cada estrutura, o programa de governo “0102 – Rede Proteção do Trabalho”. Este programa é organizado e apresentado pelo MTE/SIT, em decorrência dos atos de gestão daquela Unidade Jurisdicionada, quando oportunamente dá mobilidade aos atos destinados à execução de ações pertinentes aos programas inscritos no PPA e, por conseguinte, do efetivo registro da execução dessas ações no SIGPLAN.

Assim, para testar o grau de simetria entre a estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN e a do Relatório de Gestão foram confrontados os dados registrados em cada instrumento (Tabela 12), tendo por fonte o referido programa.

Tabela 12 – SIGPLAN x RELATÓRIO DE GESTÃO

RELATÓRIO DO SIGPLAN	x	RELATÓRIO DE GESTÃO
Dados Gerais	x	Item 01 -Dados Gerais
	x	Item 02 - Objetivos e Metas
Indicadores do Programa	x	Item 03 - Descrição dos Indicadores
Relatórios de Desempenho da Ação:		
a) Análise da Execução	x	Item 04 - Avaliação dos Resultados
b) Restrições e Providências por Programa e Ação	x	
c) Execução Física e Financeira por Localizador	x	
Informações de Situação do Programa	x	Item 05 - Medidas Implementadas
Restrições e Providências por Programa e Ação	x	

Vale ressaltar que pelo teste de conteúdo da estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN apurou-se os agrupamentos (Dados Gerais/Indicadores do Programa, Relatórios e Informações de Situação/Restrições e Providências por Programa e Ação) devidamente incorporados à Tabela 12, conquanto os dados da coluna da direita foram obtidos por meio das considerações inerentes aos “grupamentos 1 e 2” (Figura 10) e ao contexto da “Metodologia 2” (Tabela 4). A construção dos pares ou pontos de comparação foi estabelecida mediante análise conceitual e de conteúdo de cada item.

Na seqüência são contextualizados os cinco testes aplicados para examinar o grau de simetria entre a avaliação de resultados dos programas governamentais consignada no Relatório de Gestão e as informações que constituem o Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN).

O teste 1, diz diretamente do primeiro grupamento da Tabela 12 e visou comprovar a simetria entre o “Relatório de Gestão (DN- 81/06, Anexo II – item 01 – Dados Gerais” *versus* “SIGPLAN – Dados Gerais”.

No teste 2 confrontou-se a estrutura do Relatório de Gestão (DN- 81/06, Anexo II – item 02 – Objetivos e Metas) com estrutura das informações obtidas no “SIGPLAN – Dados Gerais”.

O teste 3 visou comparar os dados da estrutura do Relatório de Gestão (DN- 81/06, Anexo II – item 03 – Descrição de Indicadores) com a estrutura das informações de dados do “SIGPLAN – Indicadores do Programa”.

Pelo teste 4 intentou-se por apurar a conformidade entre a estrutura do Relatório de Gestão (DN- 81/06, Anexo II – item 04 – Avaliação de Resultados) com a estrutura das informações obtidas no “SIGPLAN – Relatórios de Desempenho da Ação”.

Ao final, o teste 5 procurou obter e confrontar dados que suportem averiguar o grau de simetria entre a estrutura do Relatório de Gestão (DN- 81/06, Anexo II – item 05 – Medidas Implementadas) com estrutura das informações obtidas no “SIGPLAN – Informações de Situação do Programa”.

4.6.1 Relatório de Gestão “DN- 81/06, Anexo II – item 01 – Dados Gerais” versus “SIGPLAN – Dados Gerais”.

Assim, a Figura 29 tem por fontes de dados a Figura 19 (coluna da esquerda) e os dados para preenchimento da coluna 2 (SIGPLAN), obtidos no subtítulo 4.2. Os dados do programa “0102 – Rede Proteção do Trabalho” foram utilizados somente como guias para auxiliar na navegação dentro base de dados do SIGPLAN e para certificar se existia ou não campo simétrico com determinado “item-fonte” dentro do sistema, ou seja, não foi avaliada a situação do registro do dado em si.

"Anexo II" - Ampliado e Ajustado	SIGPLAN
Dados gerais de identificação da unidade jurisdicionada.	
1.1 Nome completo, oficial do órgão, entidade, empresa, fundo, etc;	SIM
1.2 Sigla (*) do órgão, entidade, empresa, fundo, etc;	NÃO
1.3 Número do CNPJ;	NÃO
1.4 Tipo de órgão; (*)	NÃO
1.5 Natureza jurídica;	NÃO
1.6 Vinculação ministerial;	SIM
1.7 Função de governo predominante; (*)	NÃO
1.8 Tipo de atividade; (*)	NÃO
1.9 Situação da unidade; (*)	NÃO
1.10 Endereço completo da sede (logradouro, bairro, cidade, CEP, UF, números de telefone e facsimile para contato), endereço da página institucional na <i>Internet</i> ;	NÃO(**)
1.11 Código e nome do órgão, das unidades gestoras (UGs) e gestões utilizados no Siafi, quando houver;	NÃO
1.12 Norma(s) de criação;	NÃO
1.13 Competência; (*)	NÃO
1.14 Finalidade da unidade jurisdicionada;	NÃO
1.15 Norma(s) que estabelece(m) a estrutura orgânica no período de gestão sob exame; e	NÃO
1.16 Publicação no DOU do Regimento Interno ou Estatuto da Unidade Jurisdicionada de que trata as contas.	NÃO
1.17 Titular; (*)	SIM
1.18 Demais Ocupantes; (*)	SIM
Quantidade de "SIM" coletados	4

Figura 29 - “Dados Gerais SIGPLAN x Dados Gerais – “Anexo X” - Ajustado”

Notas: (*) indica os ajustes realizados, ou seja, contempla acréscimos originários do “Anexo X” e do “SIORG”. (**) Na estrutura do SIGPLAN consta o "Endereço Internet do programa".

Por essa tabela, verifica-se que a estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN quando comparada com as informações da Figura 19 – “Anexo ‘X’ – Ampliado e Ajustado” -

apresenta-se assimétrica ou com baixo grau de simetria, uma vez que foram apurados somente quatro (4) “pontos de simetria”.

Assim, a forma para apurar essa informação, visualizar ou ter noção sobre o fluxo das informações de um programa no contexto das duas estruturas gerenciais encontra-se ajustadas na Tabela 13, a qual contém os dados do programa “0102 – Rede Proteção do Trabalho”, registrados no SIGPLAN e no Relatório de Gestão, comparados com os dezoito (18) “itens-fontes” da Figura 19 (replicada na Figura 29).

Arbitrou-se o Ministério do Trabalho e Emprego para ser o órgão vinculador da ação contida no programa a que se refere o teste-piloto. Assim, o teste-piloto contemplou o programa sorteado “0102 – Rede de Proteção do Trabalho” e para a sua consecução foram estabelecidas as seguintes divisões:

- 1 coleta da base de dados junto ao SIGPLAN relativa ao “Programa 0102 – Rede de Proteção do Trabalho”, exercício de 2006;
- 2 análise conteúdo-documental das informações relativas ao “Programa 0102 – Rede de Proteção do Trabalho” no Relatório de Gestão, exercício de 2006;
- 3 confronto entre as informações obtidas no item 1 e 2 supracitados com os “itens-fontes” estabelecidos na Figura 19, com intuito de demonstrar o fluxo das informações ante o grau de simetria apurado entre as estruturas.

Na Tabela 13 encontra-se detalhado o resultado deste teste.

Tabela 13 - “SIGPLAN x Relatório de Gestão – ‘0102 – Rede Proteção do Trabalho’ ”

SIGPLAN x Relatório de Gestão - '0102 - Rede Proteção do Trabalho'	SIGPLAN	Relatório de Gestão - 2006
Dados gerais de identificação da unidade jurisdicionada, compreendendo:		
1.1 Nome completo, oficial do órgão, entidade, empresa, fundo, etc;	SIM	SIM
1.2 Sigla(*) do órgão, entidade, empresa, fundo, etc;	NÃO	SIM
1.3 Número do CNPJ;	NÃO	SIM
1.4 Tipo de órgão; (*)	NÃO	NÃO
1.5 Natureza jurídica;	NÃO	SIM
1.6 Vinculação ministerial;	SIM	SIM
1.7 Função de governo predominante; (*)	NÃO	NÃO
1.8 Tipo de atividade; (*)	NÃO	NÃO
1.9 Situação da unidade; (*)	NÃO	NÃO
1.10 Endereço completo da sede (logradouro, bairro, cidade, CEP, UF, números de telefone e facsímile para contato), endereço da página institucional na <i>Internet</i> ;	NÃO	SIM
1.11 Código e nome do órgão, das unidades gestoras (UGs) e gestões utilizados no Siafi, quando houver;	NÃO	SIM
1.12 Norma(s) de criação;	NÃO	SIM
1.13 Competência; (*)	NÃO	SIM
1.14 Finalidade da unidade jurisdicionada;	NÃO	SIM
1.15 Norma(s) que estabelece(m) a estrutura orgânica no período de gestão sob exame; e	NÃO	SIM
1.16 Publicação no DOU do Regimento Interno ou Estatuto da Unidade Jurisdicionada de que trata as contas.	NÃO	SIM
1.17 Titular; (*)	SIM	NÃO
1.18 Demais Ocupantes; (*)	SIM	NÃO
Quantidade de "SIM" coletados	4	12

(*) indica os ajustes realizados, ou seja, contempla acréscimos originários do “Anexo X” e do “SIORG”.

Decorre do tratamento dos dados, colunas dois e três da tabela, que a quantidade de “SIM” coletada junto ao SIGPLAN é apenas quatro “pontos de simetria” ou 22,22% em relação ao total, conquanto, para o Relatório de Gestão, é de doze “pontos de simetria” ou 66,67% do total. Logo, quanto aos *Dados Gerais* de identificação da Unidade Jurisdicionada, tendo em vista os “pontos de simetria” obtidos, pode-se asseverar que:

1. o SIGPLAN é assimétrico em relação ao Relatório de Gestão e aos “itens-fontes”;
2. o Relatório de Gestão do Programa “0102 – Rede de Proteção do Trabalho” possui simetria satisfatória com relação aos “itens-fontes”.

4.6.2 Teste 2 - “Relatório de Gestão– (DN- 81/06, item 02 – Objetivos e Metas)” versus “SIGPLAN – Dados Gerais”

Para a manipulação dos dados foi utilizada a metodologia já consagrada nos itens anteriores. Assim, a Tabela 14, demonstra o resultado apurado.

Tabela 14 - Descrição dos Objetivos e Metas

Anexo II - Item 2 - Descrição dos Objetivos e Metas, DN/TCU - 81/06.	SIGPLAN	Relatório de Gestão 2006
Objetivos e Metas (físicas/financeiras) pactuadas nos programas:		
1 - Objetivos Gerais dos Programas Governamentais, sob a gerência da unidade, contidos na Lei Orçamentária Anual (LOA)*	SIM	SIM
1.1. - Objetivos Gerais das Ações Administrativas dos Programas, sob a gerência da unidade, contidas na Lei Orçamentária Anual (LOA)*	SIM	SIM
1.2 - Objetivos Específicos das Ações Administrativas dos Programas, sob a gerência da unidade, contidas no Plano de Ação da Unidade	SIM	SIM
2 - Metas Financeiras dos Programas Governamentais, sob a gerência da unidade, contidas na Lei Orçamentária Anual (LOA)*	SIM	SIM
2.1 - Metas Físicas dos Programas Governamentais, sob a gerência da unidade, contidas na Lei Orçamentária Anual (LOA)*	SIM	SIM
2. 3 - Metas Financeiras das Ações Administrativas dos Programas, sob a gerência da unidade, contidas na Lei Orçamentária Anual (LOA)*	SIM	SIM
2. 4 - Metas Físicas das Ações Administrativas dos Programas, sob a gerência da unidade, contidas na Lei Orçamentária Anual (LOA)*	SIM	SIM
3 - Beneficiários dos Programas sob a gerência da unidade (Publico Alvo)	SIM	SIM
4 - Objetivos Gerais das Ações Administrativas sob a coordenação da unidade, em Programas gerenciados por outra UA	SIM	SIM
4.1 - Objetivos Específicos das Ações Administrativas sob a coordenação da unidade, em Programas gerenciados por outra UA	SIM	SIM
5 - Metas Financeiras das Ações Administrativas sob a coordenação da unidade, em Programas gerenciados por outra UA	SIM	SIM
5 - Metas Físicas das Ações Administrativas sob a coordenação da unidade, em Programas gerenciados por outra UA	SIM	SIM
6 - Beneficiários dos Programas com ações sob a coordenação da unidade e gerenciados por outra UA (Publico Alvo)	SIM	SIM
Quantidade de "SIM" coletados	12	12

* indica que foram realizados ajustes ao texto Original

A análise de resultado desta tabela demonstra que, especificamente, quanto ao “item 2 - Descrição dos Objetivos e Metas”, do Anexo II, da DN/TCU - 81/06, existe alto grau de “pontos de simetria” entre o SIGPLAN e o Relatório de Gestão. Por fim, o último teste do “grupamento 01” trata da análise dos indicadores.

4.6.3 Teste 3 - “Relatório de Gestão (DN- 81/06, Anexo II – item 03 – Descrição de Indicadores)” versus “SIGPLAN – Indicadores do Programa”.

Para a manipulação dos dados foi utilizada a metodologia já consagrada nos itens anteriores. Assim, a Tabela 15, demonstra o resultado apurado.

Tabela 15 – Descrição dos Indicadores - Relatório de Gestão versus SIGPLAN

Anexo II - Item 3 - Descrição dos Indicadores, DN/TCU - 81/06.	SIGPLAN
Objetivos e Metas (físicas/financeiras) pactuadas nos programas:	
1 - Descrição dos indicadores e outros parâmetros utilizados para gerenciar a conformidade e o desempenho dos programas governamentais.	SIM
1.1. - Descrição dos indicadores e outros parâmetros utilizados para gerenciar a conformidade e o desempenho das ações administrativas	SIM
Quantidade de "SIM" coletados	2

A Tabela 15 revela que pela quantidade de “SIM” apurados ou em conformidade com “item 03 – Descrição de Indicadores”, do Anexo II, da DN/TCU - 81/06, existe alto grau de “pontos de simetria” entre o SIGPLAN e o Relatório de Gestão.

4.6.4 Teste 4 - “Relatório de Gestão– (DN- 81/06, item 04 – Avaliação de Resultados)” versus “SIGPLAN – Relatórios de Desempenho da Ação”.

Para a manipulação dos dados foi utilizada a metodologia já consagrada nos itens anteriores. Assim, a Tabela 16, demonstra o resultado apurado.

Tabela 16 Avaliação de Resultados - Relatório de Gestão versus SIGPLAN

Anexo II - Item 4 - Avaliação de Resultados DN/TCU - 81/06.	SIGPLAN
Examinando os resultados quantitativos e qualitativos alcançados e a eficácia, eficiência e efetividade no cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos:	
1 - Avaliação dos resultados da execução dos programas governamentais.	SIM
2 - Avaliação dos resultados da execução das ações administrativas	SIM
3 - Esclarecimentos sobre as causas que inviabilizaram o pleno cumprimento	SIM
Quantidade de "SIM" coletados	3

A Tabela 16 demonstra que a quantidade de “SIM” apurados ou em conformidade com “item 04 – Avaliação de Resultados”, do Anexo II, da DN/TCU - 81/06, existe alto grau de “pontos de simetria” entre o SIGPLAN e o Relatório de Gestão.

4.6.5 Teste 5 - “Relatório de Gestão– (DN- 81/06, item 05 – Medidas Implementadas)” versus “SIGPLAN – Informações de Situação do Programa”.

Aplicou-se a metodologia já considerada nos itens precedentes.

Tabela 17 – Medidas Implementadas versus Informações de Situação do Programa

Anexo II - Item 5 - Medidas Implementadas e a implementar, DN/TCU - 81/06.	SIGPLAN
Medidas implementadas e a implementar com vistas ao saneamento de eventuais disfunções estruturais ou situacionais que prejudicaram ou inviabilizaram o alcance dos objetivos e metas colimados, inclusive aquelas de competência de outras unidades da administração pública;	SIM
Quantidade de "SIM" coletados	1

A Tabela 17 detalha a quantidade de “SIM” observados ou em conformidade com “item 05 – Medidas Implementadas”, do Anexo II, da DN/TCU - 81/06, logo, pode ser denotado que existe alto grau de “pontos de simetria” entre a estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN e a estrutura do Relatório de Gestão quanto às medidas adotadas ou a realizar para correção de rumos das ações administrativas em andamento.

4.7 ANÁLISE DE CONTEXTO DAS INFORMAÇÕES DAS ENTREVISTAS

Este item contempla as análises e interpretações das entrevistas realizadas. A entrevista, considerada o instrumento mais utilizado para a investigação social, teve como objetivo obter informações relevantes sobre o papel desempenhado pela auditoria governamental como agente de controle do governo, além de verificar a percepção dos entrevistados sobre o tema abordado e quais suas opiniões sobre o assunto.

Neste caso, o papel da entrevista foi corroborar para a consecução do objetivo da pesquisa, informações de profundidade no que tange aos processos e à avaliação de desempenho do resultado dos atos do gestor público sob a óptica dos indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, bem como a interoperabilidade entre os dados gerenciais.

Para consecução desse objetivo, conforme descrito no item “1.7.1 - Processo de Coleta e Análise dos Dados” as entrevistas realizadas foram do tipo “não estruturadas”, isto é,

aplicadas da forma livre e não envolveu questionários, apenas direcionamento do assunto, de forma que o entrevistado pudesse abordar o tema sob o aspecto restrito ao contexto da Auditoria Governamental, SIGPLAN e Relatório de Gestão, ou seja, a opinião do entrevistado sobre esses temas, sua possível integração e papéis desempenhados. Dessa maneira, procurou-se concentrar o entrevistado na trilogia: Auditoria Governamental, SIGPLAN e SIAFI, em confronto com o Relatório de Gestão.

Neste sentido, as entrevistas foram realizadas com membros do corpo diretivo do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria Geral da União (CGU), com pesquisador do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e o representante convidado do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SPI/MPOG), apesar de aceitar o convite, por incompatibilidade de agenda não foi possível realizar a entrevista. Esse fato consiste em uma limitação da pesquisa, conforme retratado no item “1.7.2 – Limitação da Metodologia Utilizada”.

Continuando nesta linha de raciocínio, é indispensável salientar que as entrevistas contêm as manifestações dos entrevistados, conquanto, para preservar a identidade de um entrevistado, quando da análise e interpretação dos dados das entrevistas, será tratado por “Entrevistado 1”, conforme a “Tabela 18 – Estrutura das Entrevistas”.

Após essas reflexões iniciais, a partir da “Tabela 18 – Estrutura das Entrevistas” que demonstra a análise de conteúdo das entrevistas foi possível apresentar na seqüência a interpretação dos dados tabulados.

Tabela 18 – Estrutura das Entrevistas

Entrevistado	Órgão do Entrevistado	Nome Arquivo	Tamanho do Arquivo (KB)	Tempo de Gravação (em minutos)	Páginas Transcritas
Entrevistado 1	CGU	MIC00001	5.043	10:45	
Entrevistado 1	CGU	MIC00003	12.232	26:06	5
Entrevistado 1	CGU	MIC00015	1.989	08:29	
Entrevistado 2	CGU	MIC00002	24.981	53:17	5
Entrevistado 3	IPEA	MIC00002	8.798	18:46	
Entrevistado 3	IPEA	MIC00003	37.537	80:05	8
Entrevistado 4	MPOG	-	-	-	-
Entrevistado 5	TCU	MIC00005	3.211	44:43	
Entrevistado 5	TCU	MIC00006	20.963	80:05	6

Ao analisar essa tabela pode-se deduzir:

1. 5 (cinco) convidados, 4(quatro) entrevistas realizadas;
2. O “Entrevistado 1” conforme já salientado será tratado por “Entrevistado 1”, sem prejuízo de apresentar os demais pelo nome verdadeiro, conforme autorização

expressa de cada um. Assim, “Entrevistado 2 – Célio de Vasconcelos”, Coordenador-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade da Controladoria Geral da União; “Entrevistado 3 – Ronaldo Coutinho Garcia”, Técnico de Planejamento e Pesquisa do IPEA, “Entrevistado 4 – representante do MPOG” não será mencionado, conforme já comentado, e “Entrevistado 5 – Laércio Mendes Vieira”, Diretor Técnico do Acompanhamento do Exame de Contas na Secretaria-Adjunta de Contas do Tribunal de Contas de União.

3. 3 (três) órgãos do governo federal envolvidos, 2 (dois) são órgãos eminentemente de controle;
4. 8 (oito) arquivos coletados e tratados;
5. 114.754 (bytes) armazenados;
6. 320 minutos e 96 segundos ou 5 horas, 21 minutos e 36 segundos gravados;
7. 24 páginas transcritas (não anexadas ao trabalho);
8. Por fim, neste trabalho a disposição da análise de contexto das informações obtidas na entrevistas foi disponibilizada através de ordem alfabética, segundo o órgão de origem do entrevistado. Assim, as análises e interpretações dos dados obtidos iniciam com as entrevistas dos representantes da CGU e finalizam com a entrevista do representante do TCU.

4.7.1 Auditoria Governamental como Instrumento de Avaliação das Políticas Públicas

A partir de 1990, consoante os entendimentos do “*Entrevistado 3 - Garcia*”⁹⁴, reconhecendo as deficiências existentes nos sistemas de planejamento, elaboração e execução dos planos de governo, em algum momento, as instituições integrantes da Administração Pública Federal passaram por reorganização. Por exemplo, criou a Secretaria de Avaliação dos Programas Governamentais e investiu em capacitação para avaliar os programas, além de firmar convênios de cooperação técnica com organizações internacionais visando conhecer outras experiências, porém, os objetivos maiores dessa grande reorganização de sistemas deixaram de ser realizados, por razões diversas. Uma delas é o fato de o plano ter um caráter

⁹⁴ O Entrevistado 3, Ronaldo Coutinho Garcia, para melhor adequação do texto, doravante será tratado apenas por “Garcia”.

exaustivo. O plano por definição é seletivo. Além disso, Garcia considera insuficiente o resultado das ações desenvolvidas, conforme se observa na subsequência:

[...] nada foi feito no que se refere a compreender e lidar com problemas complexos, fazer programações de mais alta qualidade, apropriadas ao julgamento desses problemas, introduzir de maneira competente os instrumentos de gestão. Esses instrumentos são: uma programação de qualidade, uma contabilidade de custos e indicadores apropriados à avaliação de todos os aspectos de um processo de transformação social, que é o que pede qualquer plano. Os planos existem para isto. No Plano Plurianual (PPA) deveriam constar os problemas fundamentais que aquele governo fosse dedicar atenção, ou seja, o governo ia jogar o máximo das suas capacidades para enfretamento daqueles problemas. Não significa deixar de lado outras questões, não é isso. Esta é uma grande deficiência. Além disso, o Governo Federal sempre atuou de forma suplementar, a maior parte das ações que o governo executa é por falta de opção. Ele não tem opção de não executá-las, por exemplo, as manutenções das redes da malha rodoviária e de proteção social, da educação e de saúde, e em sendo *ações ordinárias*, nunca deveriam estar no Plano, deveriam compor um anexo, porque requerem recursos orçamentários e a Constituição exige um PPA. Também, para essas ações ordinárias o governo deveria exigir programas refinados, muito bem feitos, com todos os indicadores de gestão necessários para apurar a eficiência, eficácia, qualidade, oportunidade, etc. Tudo que fosse necessário. Deveria exigir desempenho crescente, porque nós temos grandes ineficiências financeiras e incompetências instaladas.

Garcia aborda gradativamente cada ponto necessário à avaliação das Políticas Públicas sem se deter aos aspectos formais ou operacionais, mas de forma concisa, visando elucidar os pontos cruciais que possam constituir restrições ao planejamento, desenvolvimento e avaliação das ações voltas ao desenvolvimento social. Um exemplo desse tipo de abordagem está na seqüência, quando são tratadas questões como a eficiência e equidade.

Na percepção de Garcia, não se pode dissociar eficiência pública da equidade:

A equidade não pode ficar dissociada porque o Brasil é um dos países onde a sociedade apresenta-se com alto nível de desigualdade. Pensar em eficiência somente do ponto de vista financeiro é desarrazoado, mas também não se pode buscar sempre o menor custo. A equidade tem que nortear à alocação orçamentária. Uma vez assegurada à equidade, o próximo passo é gastar o recurso da forma mais eficiente possível.

A aplicação de recursos públicos deve ser feita com a máxima eficiência pelo simples fato, porque o recurso é público, então, tem obrigação de ser eficiente. O gasto deve ser com a máxima eficiência, mas não na extensão da eficiência privada, mas nos moldes da eficiência pública. A ineficiência é um atentado contra o interesse público. Sempre que alguém diz que não sabe os custos, ele está declarando que não consegue ser eficiente. É incompreensível abrir mão da eficiência. Neste caso, é necessário que a ela esteja associada a fatores como: fazer ao menor custo, com a qualidade desejada, para o maior número de beneficiários e no tempo certo.

Ainda no campo do debate, Garcia chama atenção para a forma com que o TCU trata a questão da eficácia. No seu entendimento algumas interpretações são desarrazoadas:

[...] não faz nenhum sentido, ainda que a ação seja uma das mais importantes para o alcance do objetivo do programa. Não vejo como eles podem fazer avaliação de ação, dado que tenham tamanha preocupação com eficácia, que eles dizem ter. A eficácia só pode ser apurada com a execução do conjunto de ações. Dessa forma

posso mostrar se aquele conjunto foi o necessário e suficiente, se foi executado com a sinergia necessária, nos tempos certos para realização cada ação. Assim, digo, ou faz todas as ações ou a eficácia não será obtida.

Vale lembrar que as prioridades já foram estabelecidas quando decretou que iria atacar este problema e não o outro. Por isso, agora não se pode atacar somente uma ação e falar de eficácia. O que pode ser discutido na existência de dificuldades, na presença de insuficiência financeira, de dificuldades legais, seja o que for, é a intensidade. Eu tinha que fazer 30, a justiça determinou para fazer 22, houve um impedimento legal, fiz 22, justifico. Neste caso é preciso saber o custo de postergação para decidir se vai ou não fazer. É preciso ter esta capacidade de discernimento. Governar é escolher.

Por isso, segundo os ensinamentos de Garcia, sempre que existir a ineficiência e a ineficácia, o interesse público estará subavaliado e, então, não será possível ter uma gestão competente dos programas.

Ainda sob esse contexto, Garcia acredita não ser possível aos órgãos de controle (seja a CGU ou TCU) ser atendidos em suas solicitações de auditoria pelos gestores quanto à apresentação de indicadores de eficiência, eficácia e efetividade de seus programas. Argumenta que o conceito desses indicadores se quer está estabelecido de maneira pacífica, ou seja, no Brasil não há acordo sobre tais conceitos.

Essa é uma atribuição típica, exercida pela Secretaria Federal de Controle Interno. As atribuições estão definidas no âmbito da CGU, segundo as áreas de administrativas e atividades de controle interno exercidas. Neste sentido para avaliar a gestão do titular de unidade responsável por negócios com recursos públicos é preciso auditoria e fiscalização.

4.7.1.1 O Papel da Auditoria Governamental

O papel da Auditoria Governamental da CGU, entendido como a missão, os valores e os objetivos que se pretende alcançar, está conformado na Instrução Normativa 01/01, e alterações. Essa instrução estabelece as finalidades, as competências, os objetivos e os procedimentos aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, especialmente quanto à organização, ao tipo de atividades, à forma de planejamento e de execução das ações de controle, tudo em prol da harmonização dos entendimentos e do disciplinamento das atividades de auditoria no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Assim, especificamente quanto à atuação do Controle Interno, o Entrevistado 1 entende que é admissível o exercício do controle do gasto ficar em segundo plano em relação ao controle da arrecadação, mesmo assim, acredita que este ato não é a melhor alternativa,

esclarece - “até porque é muito mais difícil utilizar o recurso do que efetivamente ganhá-lo, recebê-lo”. Por outro lado, o “Entrevistado 2 – Vasconcelos”⁹⁵ acredita que essa atuação será efetiva, na medida em que, o resultado das auditorias e fiscalizações consiga, de forma tempestiva, auxiliar os agentes públicos a alcançar as metas estabelecidas, logo, obter o resultado esperado.

O tema Auditoria Governamental foi amplamente abordado pelo “Entrevistado 5 – Vieira”⁹⁶. Assim, a partir deste ponto e até o final do item, a análise e interpretação dos dados obtidos são atinentes às considerações, seqüenciadas sob o ponto de vista deste entrevistado.

Uma afirmação de impacto do entrevistado, para o assunto tratado até o presente momento, é que “a Auditoria Governamental é uma só para todos os ambientes, os métodos e as técnicas de auditorias valem para todo mundo”. Essa asserção vai de encontro à formulação de que a Auditoria Governamental realizada pela CGU é una, diferentemente das demais, por exemplo, a Auditoria Governamental do Senado⁹⁷, no que tange ao escopo (de acordo com o planejamento para os trabalhos de campo), às finalidades e atividades - de acordo com a Instrução Normativa 01/01, ao momento, à especificidade e tipicidade. Difere, inclusive, daquelas realizadas pelo próprio TCU. Esta situação pode ser observada em Algumas Atividades Precípua⁹⁸ e Atividades Complementares do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal⁹⁹ da CGU, como é o caso, respectivamente:

[...] a avaliação da gestão dos administradores públicos federais que visa a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais; e

a criação de condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União, visa fortalecer este mecanismo complementar de controle público, por intermédio da disponibilidade de informações sobre as atividades desenvolvidas, particularmente no que se refere à avaliação da execução dos programas e avaliação da gestão.

A avaliação da gestão por meio de fiscalização é mais bem recebida do que por meio do processo de contas, frisando que sob a óptica daquela corte, tudo isso é auditoria governamental balizada em critérios de normas internacionais. Para fundamentar essa

⁹⁵ O Entrevistado 2, Célio de Vasconcelos, para melhor adequação do texto, doravante será tratado apenas por “Vasconcelos”.

⁹⁶ O Entrevistado 5, Laércio Mendes Vieira, para melhor adequação do texto, doravante será tratado apenas por “Vieira”.

⁹⁷ Auditorias sob responsabilidade da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal (SCI).

⁹⁸ Instrução Normativa n.º 01/01, Seção I, 4 (d).

⁹⁹ Instrução Normativa n.º 01/01, Seção II, 4.

premissa, Vieira recorre às tipificações e conceitos assentados no regimento interno do TCU. Assim, quanto às técnicas de fiscalização:

1. levantamento – instrumento que destina ao estudo e conhecimento da instituição, um programa ou sistema;
2. inspeção – verificação in loco;
3. auditoria - uma espécie de fiscalização;
4. acompanhamento;
5. monitoramento.

Segundo as informações de Vieira, há um choque de correntes dentro do próprio tribunal, assim como ocorrera na CGU em passado recente, quando havia uma corrente que defendia não haver necessidade de examinar a contabilidade quando o trabalho realizado tivesse por base o resultado dos programas.

Para Vieira, isto é uma falácia:

[...] não há como fazer uma análise de performance sem ter uma base forte de conformidade, de *compliance*. Não dá para trabalhar com coisas diametralmente opostas. Até é compreensível que em um primeiro momento - como um processo de expansão, de implementação da filosofia de desempenho - você até tentasse afastá-la um pouco de compliance para que o negócio firmasse. Até é compreensível, mas não é 100% aceitado porque as próprias normas internacionais de auditoria dizem – não importa o foco da auditoria, seja ela de performance ou de desempenho - qualquer auditoria de performance tem uma base que é a conformidade. Então, são coisas integradas. Esse regramento pode ser encontrado na norma da INTOSAI, AICPA, GAO. Todos eles falam a mesma coisa.

Neste sentido, sob a perspectiva da Auditoria Governamental determinada situação pode ser analisada sob dois focos no TCU, o paradoxo da análise de contas também é integrado por diversas correntes. Com relação a esse impasse, Vieira comenta:

Algumas correntes defendem que as contas não seriam o melhor fórum, o melhor lócus para discutir a avaliação de gestão. O foco era julgar as contas do gestor como regulares, regulares com ressalvas ou irregulares, contudo, sem discutir avaliação da sua gestão. A outra corrente, a qual eu me alinho, acredita que a Prestação de Contas é o momento ideal não só para examinar a conformidade das ações do gestor com as normas quanto tratar de questões relacionadas à avaliação da gestão. Na verdade a despeito de haver essas duas correntes no Tribunal, de alguma forma, a segunda corrente ganhou. Cabe frisar, a corrente que defendia a conformidade no sentido literal - o gestor é regular, regular com ressalvas ou irregular, sem adentrar no mérito de aperfeiçoamento e de melhorias gerenciais – não foi exitosa, uma vez que a Instrução Normativa 47 traz em seu texto que o Processo de Contas deve ser submetido ao exame de conformidade (no sentido amplo) e de desempenho.

O que se depreende deste contexto é que invariavelmente ou independentemente do tipo de auditoria realizado, seja Auditoria de Gestão ou por Programas, a CGU, sob a

necessidade de cumprir o seu papel, deve executar as ações necessárias e efetivar todos os tipos de controles sob sua competência, sejam eles internos, do gasto, da arrecadação ou mesmo controles tutelares que visem preservar a *coisa pública*.

Por fim, a Tabela 19 contempla o resumo das principais abordagens, por entrevistado, quanto ao papel da Auditoria Governamental.

Tabela 19 – Atuação do Controle Interno

Entrevistados	Atuação do Controle Interno
Entrevistado 1	Admite-se a secundariedade do exercício do controle do gasto em relação ao controle da arrecadação.
Entrevistado 2 (Vasconcelos)	O resultado das auditorias e fiscalizações será efetivo quando tratado como fonte auxiliar de dados pelo gestor público.
Entrevistado 5 (Vieira)	Paradoxo da Auditoria Governamental: avaliar a gestão por meio de Fiscalização ou através do processo de Prestação de Contas.

4.7.1.2 Ações de Controle: Avaliação da Gestão Pública

O entrevistado Garcia revela que o ponto de partida para avaliação de um projeto ou programa é a avaliação *ex-ante* multidimensional, o tempo inteiro, porque é necessário atestar a eficácia, analisar as alternativas, verificar a eficiência potencial e as imbricações que elas têm com as outras áreas. Assim, quanto mais multidimensional for uma avaliação mais interessante será para o decisor, que pode decidir se faz esta e não faz aquela ação, ou ainda, o tempo, o momento é fundamental.

Para o Entrevistado 1, avaliar a gestão envolve a unidade que faz algum trabalho, o exame de todo o processo que deu causa à aplicação dos recursos, além de confirmar se existe correlação entre da missão do órgão e os resultados obtidos. Esclarece, para avaliar satisfatoriamente os resultados é preciso entender o contexto de um problema específico, em uma política pública perfeitamente identificada, além de um programa de trabalho que tenha identificados os seus caminhos, os seus objetivos e as suas fundamentações. Pode-se denotar que este pensamento está alinhado com os fundamentos delineados no modelo de Gestão Econômica defendido por Catelli (2001, p. 29-32).

No entanto, segundo Vasconcelos, validar essas informações durante os trabalhos de campo, requer do Controle Interno, conhecimentos técnicos específicos sobre a execução de determinadas políticas públicas. Esse desafio vem sendo superado com a “*criação e revisão dos procedimentos técnicos de auditoria e fiscalização empregados nas nossas ações de*

controle”¹⁰⁰. No que tange à consistência e confiabilidade, defende a estrutura definida nos sistemas de informações contábeis e gerenciais do governo, tais como, o SIAFI, o SIASG e o SIAPE, que possibilitam a construção de trilhas de auditoria para avaliar as Políticas Públicas, testar a eficácia, eficiência e efetividade de seus programas e projetos, além de permitir uma atuação tempestiva dos diversos níveis de controle, sejam eles, interno, externo ou administrativo. Acrescenta, “*é preciso revisar os normativos para possibilitar um Relatório de Gestão com maior grau de precisão e de profundidade*”.

Contextualiza que o processo de revisão se caracteriza em detalhar com maior grau de profundidade os passos que deverão ser executados pelos nossos servidores, durante os trabalhos de auditoria e fiscalização, além de ressaltar o detalhamento como elemento determinante do acompanhamento e uniformização das políticas públicas e, sobretudo, como fator de melhoria da qualidade dos relatórios de auditoria.

Neste sentido, normatizar e padronizar procedimentos possibilitam a construção de indicadores que visem aferir com precisão a qualidade dos relatórios, em especial, o Relatório de Auditoria de Gestão, amparado tecnicamente pelo Certificado e pelo Parecer do Controle Interno.

O Entrevistado 1 concorda com Vasconcelos quando emite opinião de que esse mapeamento torna a avaliação consistente, robusta, e para tanto é necessário aplicar procedimentos consistentes para sedimentar as ações de controle que suportem os exames. Isso ensejará em um trabalho de auditoria proficiente porque os caminhos foram escolhidos corretamente, o problema foi suficientemente identificado e, entre as alternativas existentes, o analista agiu com lisura e sagacidade. Este tipo de controle somente será possível se o técnico responsável pela auditoria conhecer a política pública. Neste caso, é necessário;

1. verificar se as premissas são sustentáveis;
2. examinar aquilo que pode ser mensurado;
3. comprovar as ações realizadas;
4. confirmar os resultados obtidos.

¹⁰⁰ A Coordenação-Geral de Procedimentos, Técnicas e Qualidade – DCTEQ, em conjunto com as demais unidades técnicas da CGU, está atualizando e criando procedimentos de auditoria e fiscalização que são utilizados na execução das ações finalísticas. A criação de procedimentos está concentrada na Área Operacional, dos procedimentos, além da orientação técnica às demais unidades da CGU.

Enquanto na visão do Entrevistado 1, o conhecimento do negócio é primordial para que o resultado obtido seja eficiente se comparado ao esperado, para Vasconcelos, o nível de conhecimento que as unidades técnicas detêm sobre os agentes e suas ações de governo estão diretamente relacionadas com a qualidade do procedimento executado.

Um exemplo citado pelo Entrevistado 1 que realça os quesitos como o conhecimento e qualidade da execução dos trabalhos é o caso da auditoria da “Dengue”. Para os trabalhos de campo foram necessários estudos mais aprofundados sobre a situação-problema, combate ao mosquito transmissor da dengue (*Aedes Aegypti*). A turma que foi controlar o programa aprendeu como montar e distribuir as armadilhas em dado lugar, que o mosquito da dengue nasce, cresce e morre a uma distância menor que dois quilômetros, ou seja, a geração inteira dele se processa ali.

No entanto, contrariando os posicionamentos do Entrevistado 1, Vieira põe sob suspeição a qualidade dos relatórios de auditoria elaborados, sem distinção do responsável pela sua consecução. O campo de incidência das críticas vai desde a falta de controle de qualidade quanto ao uso das normas fora dos padrões internacionais, até a falta de aderência aos métodos e aos padrões. Tem por opinião (o dado não é estatístico) de que a forma singular de visualizar a consistência desses apontamentos é bastante simples:

[...] *a maioria dos relatórios não permite revisão pelos pares*, uma das provas da qualidade do relatório de auditoria é pedir para outra pessoa fazer a mesma coisa, e talvez ela não vá chegar às mesmas conclusões. Essa possibilidade normalmente derrubaria muitas conclusões e muitos achados de auditoria, que às vezes não são achados. A gente não sabe trabalhar bem a questão da amostragem, muitas das vezes fazemos extrapolações por universos que não são verdadeiras. Para chegar a determinada extrapolação do universo que se está analisando tem que ter certeza do método usado. Mesmo que nada esteja funcionando é necessário tentar provar por meio de normas e de padrões internacionais, ou fazer uma amostragem significativa ou, mesmo, aplicar o mais simples de uma técnica de auditoria - o teste de controle interno. Caso seja feito um relatório testando o controle interno, e realmente ele for muito ruim, então, é possível inferir que tudo não funciona. Mas nem sempre acontecem assim, as pessoas nem sempre utilizam este método (Grifo Nosso).

Minha avaliação sobre a auditoria governamental é que existem algumas pendências a serem resolvidas. Isso está materializado pela quantidade de papel no relatório. Há uma confusão muito grande entre achado, evidência e papel de trabalho. O relatório vem com todos os papéis de trabalho inclusos no processo, mas não existe conclusão se houve ou não houve alguma coisa. O relatório vem recheado de falácias. Na verdade, internamente, no Tribunal tem uma dicotomia entre fiscalização ou instrução de contas. Isto basta de per si para ver como contas é um trabalho desqualificado e a conseqüente avaliação da gestão.

Porquanto, sem prejuízo das refutações de Vieira quanto à formulação dos relatórios de auditoria, o Entrevistado 1 tem por convicção que alguns pontos são primordiais para que a Auditoria realizada pela CGU seja significativa e cumpra seu papel de zelar pela normalidade

dos atos de gestão pública. Se for assim, as auditorias poderão ser consideradas os instrumentos de avaliação das políticas públicas, dado que:

[...] somente por meio do acompanhamento da gestão que é possível formar juízo, pode-se fazer um trabalho de campo nas unidades administrativas no final do ano e dizer o seguinte – foram dados 100 mil cursos. Faz-se uma amostra e em dois dias obtém-se 4000 cursos, pronto. Mas não é suficiente, pois é necessário checar *in loco* ou será inócua a sua serventia.

Agora, mesmo assim, a checagem não é garantia, porque é preciso entender, [...] eu tenho que identificar o problema e entendê-lo a tempo suficiente de orientar o Presidente da República, ao Ministro Supervisor para corrigir o problema.

Pensa toda a ação do governo como um móvel que tem uma trajetória projetada, que é o planejamento, e os afastamentos da trajetória projetada, que vou chamar de envelope de incertezas, e se este envelope cresce demasiado, o programa se perde.

É preciso estar medindo ao longo da execução para saber se os erros estão compatíveis com aquilo que pode ser tolerado dele. Sem isso, o controle terá por finalidade apenas legitimar contas, e será legitimar a gestão com nível maior ou menor de precisão. Controle não é isso.

Entenda-se controle como aquele existente em uma unidade fabril, aquele que ajuda a empresa a fabricar. O controle não pode chegar ao final do ano e dizer: todos os produtos fabricados são defeituosos, a fábrica vai falir, aliás, já faliu.

Vasconcelos trata a questão da avaliação da gestão por uma vertente diversa do Entrevistado 1. Em seu ponto de vista, o ganho de escala das auditorias estaria em ações sucessivas com foco na modernização dos processos. Neste caso, a automatização do Relatório de Gestão possibilitaria a redução do tempo na elaboração do processo de prestação de contas anuais pelas Unidades Jurisdicionadas e a integração dos sistemas estruturadores do Governo Federal, evitando a duplicidade dos dados e a possibilidade de inconsistências, bem como o seu uso racional para validar os dados de composição do Relatório de Gestão durante o exercício. Contudo, esclarece que não basta ter um Relatório de Gestão informatizado, é necessário que os seus dados sejam consistentes. Para tanto os controles administrativos dos gestores precisam ser efetivos, eficazes e eficientes.

Corroborando com os entendimentos do Entrevistado 1 e de Vasconcelos, Garcia aprecia o mérito de ter a avaliação *ex-ante* e o tempo inteiro, pois existem desvios no meio do caminho e, sobretudo, porque o processo de avaliação é permanente, contínuo e sempre necessário para corrigir os rumos, ou seja, “uma avaliação de natureza gerencial, não acadêmica, é primordial para corrigir as surpresas”.

No entendimento de Vieira, há interesse em trabalhar não apenas com a conformidade¹⁰¹, como também com o desempenho, com a performance. Declara também que

¹⁰¹ O termo é conhecido internacionalmente como *compliance*.

tratar o Processo de Contas sob esses dois eixos – conformidade e desempenho – ainda não ganhou notoriedade no âmbito do TCU.

Por fim, a Tabela 20 contempla o resumo das principais abordagens, por entrevistado, quanto à aplicação das ações de controle.

Tabela 20 – Ações de Controle

Entrevistados	Ações de Controle: Avaliação da Gestão Pública
Entrevistado 1	O mapeamento do contexto de um problema específico ensejará em uma avaliação de resultado consistente, caso sejam aplicados oportunamente procedimentos para validar as ações de controle que suportam os exames.
Entrevistado 2 (Vasconcelos)	A construção de "trilhas de auditoria" implica em testar a eficácia, eficiência e efetividade dos programas e projetos de governo, além de permitir avaliar tempestivamente as Políticas Públicas por meio de diversos níveis de controle.
Entrevistado 3 (Garcia)	O ponto de partida para avaliar o resultado de uma Política Pública é a avaliação ex-ante multidimensional, realizada continuamente, com o objetivo de atestar a eficácia e eficiência das ações desenvolvidas.
Entrevistado 5 (Vieira)	Entende que os relatórios de auditoria não contemplam o controle de qualidade desejado, além do uso de normas conflitantes com os padrões internacionais na execução dos trabalhos. Esses fatores implicam diretamente na consistência do resultado obtido quanto à aplicação das Ações de Controle.

4.7.1.3 Relatório de Gestão, SIGPLAN e SIAFI

Segundo Vieira, o RELATÓRIO DE GESTÃO(RG) é um elemento que vai tratar das questões associadas ao exame de desempenho da gestão do titular da Unidade Administrativa, responsável pela prestação ou tomada de contas a ser apresentada ao Tribunal de Contas. Além disso, acredita que o gestor não irá depor contra si, ou seja, o gestor não vai se apontar naturalmente, esta tarefa é do Tribunal:

[...] o próprio gestor não dirá em seu Relatório de Gestão que ele é irregular. Isso é uma função, uma atribuição que compete ao próprio Tribunal de Contas da União. O gestor pode até ter essa preocupação mais gerencial, mas não é compartilhada pelo Tribunal. A preocupação do Tribunal ainda é muito mais com a questão de conformidade pura e simples, nem mesmo não é conformidade no sentido mais completo da palavra.

A elaboração do Relatório de Gestão, conformada por lei, é de responsabilidade do gestor. Quanto a este processo, comenta o entrevistado:

[...] e na maioria das vezes não é bem trabalhado no Tribunal, como também acho, isso é por "feeling" e não por dados estatísticos, a própria CGU ainda não trata 100% bem esses relatórios na auditoria de gestão. Felizmente após o advento da IN47 e da sistemática que permite a emissão das decisões anuais, a última foi a DN 81/06, tem-se uma flexibilidade anual para tratar o conteúdo do relatório de gestão.

No entanto, isso ainda não foi colocado em prática devido à dimensão da Administração Pública Federal.

Para ilustrar, p. exemplo, no TCDF a coleta eletrônica de contas seria mais factível, pois são aproximadamente 150 prestadores de contas; já no âmbito federal, esse número aproxima de 1600 prestações de contas anuais. Neste caso, utilizando os mecanismos de consolidação de contas, ou ainda, se “desconsolidar” as contas, estas 1600 sobem para 2000, facilmente. Então, se torna quase impossível adequar material para tratar todos os 1600 processos da mesma maneira, você é obrigado a atuar com parâmetros de seletividade. É inevitável, é preciso estabelecer ritos sumários para alguns deles.

Vieira revela que esse procedimento no âmbito do TCU é chamado de “diferimento” e está, sob medida, baseado no relatório de auditoria da CGU. O trabalho do Tribunal não está baseado 100% neste relatório, devido à necessidade de estabelecer uma sistemática de responsabilização, no sentido estrito de impingir ao apenado uma sanção justa e fundamentada em argumentos críveis. Em geral a responsabilização tratada pelo Tribunal diz respeito ao cometimento de práticas ilegais, antieconômicas e irregulares, ou seja, o Tribunal não tem trabalhado com o conceito de responsabilização no sentido mais amplo (*accountability*).

O que o Tribunal se recente às vezes nos relatórios de auditoria da CGU é ausência de delimitação precisa do responsável. Vieira acredita que esta questão encontra resistência em alguns setores da CGU, conforme consigna:

[...]Também, alguns setores da CGU criticam que isso não seria papel da CGU – determinar responsáveis. Eu entendo que quando se está fazendo um processo de auditoria governamental é inevitável dizer que pessoas que fazem “x” ou “y” de forma equivocada. Entendo também que a CGU possa não ter todo o instrumento ou linguajar ou entendimento e, mesmo, a própria compreensão das conseqüências de uma má responsabilização quando não se delimita precisamente se existe um nexo de causalidade entre a conduta do agente que cometeu o ilícito e o ilícito em si, e a tipificação. Essa é uma questão relevante, tanto dentro do Tribunal quanto fora.

Sob os argumentos já expostos, desta análise depreende-se que o gestor poderá escolher ao elaborar o Relatório de Gestão focar somente no desempenho, na conformidade, ou nos dois.

A questão agora está revelada, a subsistência de elementos que possam orientar e nortear de forma rápida, sistêmica e automatizada é terminante necessária à profundidade de análise que o assunto requer. Mas, tudo está condicionado à existência de sistemas de informações gerenciais expressos em base alargada, que contemplem todo o ciclo de vida da Política Pública.

Neste sentido, o entrevistado Garcia acredita que no Brasil não existem bons sistemas de informações gerenciais e não existe um sistema de tomada e prestação de contas operando

o tempo inteiro, portanto, é necessário assegurar a existência de sistemas de informações gerenciais que contemplem por inteiro a avaliação de desempenho das Políticas Públicas.

Contudo, este assunto é tratado por Garcia de forma bastante fleumática, primeiro porque não vê nenhuma dificuldade em pegar um Software qualquer e fazer uso. Segundo, porque não admite desenvolver um software, desenvolver um sistema se a estrutura não estiver organizada para prestar a informação de forma regular e contínua para alimentar aquele sistema. Além disso, existem outros aspectos a ser considerados, por exemplo, é preciso convencer as pessoas da necessidade de fazer e tornar obrigatório o registro, fazendo uso daquela informação porque é a partir dela que será avaliado. Assim, na sua concepção:

Se a administração pública possuir bons sistemas de informações gerenciais é possível alocar os custos da ação por atividade fim. Se existe o conhecimento de todos os processos de produção da ação, em cada uma das áreas que produzem essas ações, incluindo as capacidades de cada uma delas e o consumo de estrutura que cada uma requer da área suporte, então, é possível alocar os custos da área suporte. Por exemplo, a despesa de manutenção do elevador pode ser alocada para cada um dos andares que o elevador tem serventia. Se uma área cuida de 6 programas e outra área cuida de um único programa, então, para a primeira será alocado o sêxtuplo (6) de custos que foi alocado na última área. Se a minha sala tem 6 metros quadrados e a do lado tem 12 metros quadrados, a limpeza pra mim custa metade do que custa para ele, então o salário do funcionário da limpeza deve ser apropriado dessa mesma forma, porque o tempo gasto para limpar minha sala deve ser a metade do que ele fica na outra sala, desconsiderando as anormalidades.

Assim como defende Garcia, Vasconcelos não refuta que a ambiência informacional do governo carece de oxigenação do parque tecnológico, ademais, acredita que apesar de todos os recursos gastos com tecnologia da informação, a administração pública federal não dispõe de sistemas que possibilitem, de forma integrada, a geração automática dos dados gerenciais. No entanto, o Relatório de Gestão poderá ser uma das saídas do sistema SIGPLAN. Além disso, o Relatório de Gestão, hoje, resulta de uma compilação de dados contidos nos diversos sistemas informatizados da Administração Pública Federal e que nem sempre estão integrados, ocasionando um grande esforço despendido pelas Unidades Jurisdicionadas – UJ, na sua elaboração. Esses esforços podem ser minimizados com a construção de trilhas de auditorias voltadas para a avaliação das ações.

A CGU já possui alguns procedimentos criados com a finalidade de examinar certas informações registradas no SIGPLAN. O Entrevistado 1 lembrou esses procedimentos, apenas não enxergou uma relação direta deles com o Relatório de Gestão, mas com o escopo da auditoria que se realiza, notadamente, na Avaliação da Gestão ou Auditoria de Gestão. No entanto, firmou posição:

[...] para que a análise desse relatório seja consistente e, ao mesmo tempo, possa ser verificada a razão de ser das informações do sistema SIGPLAN, é fortemente recomendável a coleta, ao longo do período, daqueles elementos de verificação, uma vez que não existe nenhum mecanismo de validação do dado primário qualitativo registrado nesse sistema.

Esse posicionamento está retratado no próximo exemplo, que já não é novo, porque já foi citado, mas perfeitamente cabível para o contexto. Veja o que está retratado no relatório do gestor do programa “Qualificação Profissional”, em dois ou três exercícios seguidos à época da auditoria do FAT. Por esses relatórios, o resultado da qualificação foi superior à população do país. Os números eram absurdos, tamanho era o grau de qualificação registrado. Diante disso cabe a pergunta: quais seriam, em tese, os dados do programa “Qualificação Profissional” se fossem registrados no SIGPLAN?

Cabe ressaltar que os dados financeiros no SIGPLAN podem ser validados por testes aplicados via SIAFI, conquanto os dados com o que gastou não há menor possibilidade de saber. Se a informação do gasto realizado for R\$ 30 milhões para construção de uma ponte e ela não existir, mesmo tendo evidências comprobatórias da possível execução como fita da inauguração, fotografia, então, o processo de validação falhou. Por outro lado, se a obra existir e o gasto realizado em torno de R\$ 5 milhões e, no entanto, o pagamento ficou em torno de R\$ 30 milhões, da mesma forma, o processo de validação falhou.

Neste sentido, mesmo que existisse um SIGPLAN em perfeito funcionamento e que o gestor registrasse nele todas as informações como as descritas no caso da “Dengue”, na melhor das hipóteses guardariam coerência com o relatório de gestão, ainda assim, no relatório que ele fez de atividades não será percebido algo do tipo: desviamos tantos milhões de reais, deixamos de verificar o que estava fazendo nas obras, porque isso depõe contra sua pessoa.

O entrevistado Garcia, de forma mais incisiva que o Entrevistado 1, entende que o SIGPLAN foi concebido de forma enviesada em toda a sua extensão, inclusive a gestão e a programação são conflitantes com os produtos esperados:

O SIGPLAN tem um grande defeito. Ele nasce como topo do sistema, ou seja, esqueceram o tronco e os membros. Ele é só a cabeça. Ainda mais que eles não estão querendo padronizar. [...] Outra deficiência, não capacitou os usuários adequadamente para usar o sistema, não é um sistema amigável e flexível para dar conta de tudo que é sistêmico no interior dos outros ministérios. O SIGPLAN deveria ser exigente no detalhe, pegar uma “subsubação” quando necessário. Essa seria uma opção destinada à gestão do órgão, não para o controle orçamentário ou prestação de contas. Afirmando o SIGPLAN é uma base.

Primeiro não exige a informação do custo. As programações são de péssima qualidade, por exemplo: se for até uma determina a setorial e perguntar sobre a capacidade operacional instalada, sem medo de errar, você não obterá resposta. Portanto, se não conhecem a própria capacidade instalada ou a capacidade de execução das ações, além disso, se conhecem pouco o problema que necessitam enfrentar, então, diga-me, como ele pode estabelecer as metas? No chute. Como que ele pede recursos? No chute. Para estabelecer metas é preciso ter um bom dimensionamento do problema que está enfrentando, ter um bom dimensionamento da capacidade de executar ações. Se ele não tem nada disso, como vai estabelecer as metas do programa?

Defendo que a alocação de recursos orçamentários seja a programas, mas ela é a órgão e a ação. O programa é uma ficção, hoje na técnica de programação física e financeira. O esquema de gestão é uma ficção. A SPI fica pedindo plano de gestão, não sei qual a razão, pois a programação é pura ficção. Eu vou gerir o quê? Eu vou gerir uma programação, se trabalho com objetivos e recursos dados não fundamentados em processos de produção da ação. Então, é preciso ter uma

programação perfeita, balizada em processos de produção por ação. A programação que a SPI recebe hoje está dessa forma? Não.

Para Garcia, os orçamentos são feitos buscando a despesa média do passado e na prática, coexistem quatro orçamentos com implícitas diferenças. Na realidade, tem o orçamento aprovado no Congresso, o orçamento definido à época do decreto de programação financeira, tem a dotação orçamentária permitida pela liberação do tesouro e, no final, acaba tendo um quarto orçamento, quando o ministério recebe os recursos e distribui internamente sem respeitar a programação. Garcia sustenta que tais excessos são pontos que necessitam de análise mais acurada. Mostra-se indignado ante a forma de preparação do Relatório de Gestão- *“Então, veja que o Relatório de Gestão é elaborado sob essas bases, sai porque tem que sair”*.

No entanto, Garcia, ao fazer um paralelo entre Relatório de Gestão e o SIGPLAN, admite que sejam dois instrumentos importantes, mas pessimamente implantados:

O SIGPLAN pouco ajuda a gestão. Por exemplo, começou o exercício fiscal, supondo que o decreto de programação tenha sido publicado em 30 de janeiro. Você acessa o sistema para ver a execução da meta física em 28 de fevereiro, nada. 31 de março, nada. 31 de outubro, nada, em muitos programas você vê – zero, zero, zero... Aí, quando chega novembro descarrega, dezembro?!... Meu Deus!... Quem não colocou informação em nenhuma data, como pode colocá-la na última data?

Se eu tivesse esses mecanismos de programação, de registro de informação, da mesma forma como migra o dado financeiro do SIAFI para o SIGPLAN, sairia a execução física. Haveria uma correspondência fortíssima entre o físico e financeiro, porque eu conheceria o meu custo. Então, se tiver uma contabilidade de custo, toda vez que realizo uma unidade da ação eu sei que ela custou “R\$10,00”. Está lá, eu tiquei. Tendo em vista as mudanças de relação, tecnologias e dos preços relativos é necessária atualização desse custo. Para cada exercício é necessária uma estrutura de custo atualizada. Depois que estabelecimento de forma confiável, a atualização passa a ser secundária, de baixíssimo custo.

Vasconcelos critica que o SIAFI não possibilita uma visão global sobre a execução dos orçamentos da União, visto que contém somente as informações sobre a execução orçamentária e financeira dos orçamentos fiscal e da seguridade social, excluindo os dados sobre a execução do orçamento de investimento das empresas. Além disso, não contempla as informações sobre a execução das metas físicas das ações de governo, as quais estão registradas somente no SIGPLAN.

Por fim, a Tabela 21 contempla o resumo das principais abordagens, por entrevistado, quanto ao conteúdo das informações dos instrumentos gerenciais de avaliação da gestão.

Tabela 21 – Instrumentos Gerenciais de Avaliação

Entrevistados	Relatório de Gestão, SIGPLAN e SIAFI
Entrevistado 1	A análise consistente do Relatório de Gestão converge diretamente para a razão de ser das informações do SIGPLAN, implicando na aplicação de procedimentos de auditoria para validar o dado primário qualitativo registrado nesse sistema.
Entrevistado 2 (Vasconcelos)	O SIAFI é deficiente por não contemplar as informações sobre a execução das metas físicas, as quais devem ser registradas somente no SIGPLAN. Além disso, acredita que a Administração Pública Federal não dispõe, via sistemas, da geração automática dos dados gerenciais.
Entrevistado 3 (Garcia)	Admite que tanto o Relatório de Gestão quanto o SIGPLAN são importantes instrumentos de informações gerenciais, apesar das deficiências de implantação.
Entrevistado 5 (Vieira)	O gestor ao elaborar o Relatório de Gestão pode escolher entre focar o desempenho ou a conformidade, não configurando desobediência aos desígnios do Tribunal de Contas.

4.7.1.4 Relatório de Gestão versus SIGPLAN (Visão do TCU)

O ápice desta pesquisa está na comparação entre as informações contidas no Relatório de Gestão (especialmente, os itens - 01, 02, 03, 04 e 05) com a base de dados do SIGPLAN. Assim, para melhor entendimento da análise, interpretação dos dados e resultados da pesquisa, as considerações do representante do TCU, Laércio Mendes Vieira, versam especificamente neste item, sem prejuízo das reflexões dos demais entrevistados, as quais já foram oportunamente tratadas em outros pontos deste capítulo. Assim, a seguir, encontram-se replicadas considerações de sua entrevista, bem como sua análise:

[...] a notícia é que na proposta do novo relatório de gestão, a separação em três itens para indicadores não será mantida, foram todos elencados em um único item. O que recebemos de *feedback* das nossas unidades técnicas é que os indicadores de gestão são horríveis, são péssimos, não há correlação com o resultado obtido (produto). Aqui nos deparamos com um dilema: se são horríveis vamos parar de pedir ou se são horríveis vamos continuar pedindo? Em minha opinião temos que continuar pedindo, porque até hoje ninguém respondeu se a norma cria cultura ou se cultura cria a norma. Como eu acho que são os dois ao mesmo tempo, e retirar este pedido da norma será total prejuízo. Então, a possibilidade de desenvolvimento esvai-se. Mas, ao optar por manter, ainda sabendo que está errado, pelo menos se fia que o gestor a cada ano estará elaborando, e, em algum momento, é possível dar um salto de qualidade. Até porque não é culpa só do próprio gestor.

A questão de aglutinar os três itens parece ser um retrocesso, pois se separadas as informações já eram, segundo *feedback*, “[...] das nossas unidades técnicas é que os indicadores de gestão são horríveis, são péssimos, não há correlação com o resultado obtido (produto)”, então, aventar que uma possível aglutinação irá melhorar ou facilitar a captura das informações se mostra, no mínimo, menos consistente que a ordem atual.

Outro ponto, ainda com relação ao *feedback* das unidades do TCU. Vale lembrar que esta questão foi abordada de forma contundente por Garcia, ensejando que a falta de consistência das informações já é de domínio público.

Contudo, de outra via, no que tange à materialidade e relevância das informações, entende-se que somente com uma forte estrutura de indicadores fundamentando cada política pública delineada, assim como ocorre no Canadá e Austrália, será possível obter os resultados satisfatórios para estes quesitos.

A aglutinação dos itens não se mostra como empecilho para que os dados do Relatório de Gestão sejam os mesmos dados do SIGPLAN, ou seja, não inviabiliza uma possível interface entre os instrumentos, sempre tendo, o SIGPLAN como fonte de dados para elaborar o Relatório de Gestão.

Essa exposição refere-se aos itens necessários à avaliação dos programas quanto à efetividade, eficiência, eficácia, além das situações que oportunizaram ou inviabilizaram a consecução dos objetivos e, por conseguinte, o resultado obtido na implantação da Política Pública. A economicidade não condiz com este contexto, porque para a prevalência da eficiência, ‘fazer mais com menos’ como forma de obter maior produção com menor volume de recursos financeiros, é imprescindível definir *a priori* a pertinência e conformidade das ações desenvolvidas, portanto, não cabe economicidade, muito menos cobrá-la.

A questão de manter ou não manter a sistemática de indicadores também pode ser entendida como indiferente, uma vez que o atesto de a informação ser consistente ou não é da Auditoria Governamental realizada pela CGU. Neste quesito é de se esperar que os testes aplicados estejam amparados por trilhas de auditoria.

A dificuldade em estabelecer indicadores é vista como um entrave na literatura pesquisada, corroborando com a informação detalhada por Vieira:

Em qualquer governo existem dificuldades de estabelecer indicadores de desempenho, não é só do governo brasileiro, é universal. No entanto, alguns órgãos não auditados pela CGU começaram a desenvolver algumas iniciativas bem interessantes. O STJ, por exemplo, está trabalhando com o desenvolvimento de seu mapa estratégico, com fase 1 - “*Balanced Scorecard*”. Depois desses mapas ele já conseguiu desenvolver alguns indicadores de gestão baseados no próprio mapa e seguindo toda a metodologia do *Balanced Scorecard*. Já estão implantando um sistema de custos, etc. Importante, o órgão é pequeno e parece que existe interesse alta administração de apoiar todas essas iniciativas.

Exemplos bem sucedidos de produtos concretos e fundamentados também já não é mais novidade, conquanto, o que pode ser destacado da consulta realizada na documentação

que suportou a pesquisa é que boas opções existem para solucionar pendências da espécie, como exemplo, o *Fórum da Avaliação de Canberra*.

Segundo o relato de Vieira, quanto aos programas registrados no PPA, é alta associação com a Unidade Administrativa, não constituindo pressuposto de inviabilidade da sintonia entre o Relatório de Gestão e o SIGPLAN:

Diante de tudo isso, tenho dúvida se é realmente necessário e desejável ter um grau de simetria muito alto entre o SIGPLAN e o relatório de gestão. Esclareço. Nós fizemos um levantamento preliminar aqui também para tentar resolver essa questão nas normas. A gente descobriu que nos programas que estão registrados no PPA, aproximadamente, a metade deles é realizada por apenas uma unidade administrativa, ou seja, é bastante alta a associação de unidade administrativa com programas. Tendo-se que é alta essa associação, nós poderíamos pensar algo do tipo - em lugar da unidade administrativa prestar contas que fosse o programa em si ou o gerente. Mudaríamos o foco de ser a secretaria “x” e passaria ser o programa “y” e ou o seu gerente. Seria uma mudança de foco. Isso não é trivial, o plenário do Tribunal teria que aceitar.

A impessoalidade ou personalidade de quem seja o responsável pela prestação de contas também não crível para o propósito da pesquisa, é indiferente, uma vez que o que se espera é que o dado registrado no SIGPLAN seja o mesmo dado grafado no Relatório de Gestão. Neste caso, espera-se que a fonte de dados seja a mesma para os dois instrumentos, preferencialmente que os dados do Relatório de Gestão sejam capturados diretamente do SIGPLAN, conforme provada esta possibilidade quando foram aplicados os testes sobre as estruturas dos sistemas SIGPLAN, SIORG e Relatório de Gestão. Essa retórica já se encontra prolatada por Vieira nos parágrafos subseqüentes, ou seja, não existe um embate conceitual ou operacional para viabilizar a proposta de interface entre as duas ferramentas.

Para o ano de 2007 já foi proposta uma alteração no conceito de prestador contas para que não abrangesse apenas instituições, mas programas. Já que, na verdade, a conta que estamos julgando é a de qualquer responsável por bens, valores e dinheiros públicos. Não precisa ele necessariamente ser titular de um cargo de uma UA, pode muito bem ser o gerente de um programa. A questão é que esta cultura não é fácil ser mudada. A proposta visa mudar o conceito de contas, retirando um enfoque estritamente institucional e possibilitar o enfoque programático na prestação de contas.

Por outro lado, para os casos em que o índice de aderência entre unidade administrativa e programas é de 50%, tanto faz prestar contas, seja o titular da UA ou o gerente do programa. Porque se o índice de aderência deles é muito grande, ou seja, o programa é realizado só por UA e a UA só contém o programa, talvez não faça diferença. Para os demais programas, aqueles chamados de multisetoriais, que perpassam por vários ministérios, realmente, fica muito difícil isolar essas variáveis.

No tocante aos indicadores é preciso separá-los em dois níveis:

O indicador do SIGPLAN e o indicador de um RELATÓRIO DE GESTÃO em nível institucional. Até hoje as contas sempre foram institucionais, de autarquias, de fundações, de unidades gestoras e elas nunca foram de programas. Por mais que sejam cobradas as informações do SIGPLAN, sabemos que isso foi um feedback importante porque o próprio gestor passou a se preocupar um pouco melhor com o

cadastro dessas informações no sistema, ainda acredito que existe um problema de foco. Porque a meta do programa não é necessariamente a meta da instituição. Quando eu tenho uma simetria muito grande entre programa e unidade administrativa, que são quase a mesma coisa, quando isso acontece - como é o caso do programa “Bolsa Família”, que existe uma secretaria que cuida do programa “Bolsa Família”, ela só cuida do programa “Bolsa Família” e o programa “Bolsa Família” está na secretaria – não vejo diferença entre um e outro. Talvez não exista nenhuma distinção.

Quando for assim, talvez o indicador do SIGPLAN seja o mesmo indicador da secretaria, ou ainda, o que o programa persegue deve ser o mesmo que a secretaria persegue. Quando não for assim ou quando o programa é multisetorial eu não saberia dizer se funciona. Pode ser o que a secretaria objetiva esteja diluído em vários programas, neste caso, serão vários indicadores, além de outro terceiro, o indicador dela mesma, o qual é uma meta interna.

A questão entre a simetria perfeita entre a UA e o Programa é benéfica e desejável, sem prejuízo dos demais itens de avaliação da gestão como, suprimento de fundos, viagens, passagens e pessoal. No caso de a meta ser ou não da instituição é situação que exige atenção, pois é possível que em algumas entidades se confundam, conquanto em outras, não. Para as situações genéricas ou locais onde a UA não se confunde com a gestão do programa, o TCU pode avaliar a construção de um enxoval básico de informações atinentes à UA, os quais aglutinados na forma de um único indicador seria um elemento de composição para avaliar a unidade, acrescido dos indicadores de eficiência, eficácia e efetividade originários do programa. Assim, um mesmo gestor poderia ter sua conta julgada “regular com ressalvas no programa A”, “regular como gestor da Unidade Administrativa”, “irregular no programa C” e, dessa maneira, estariam suavizadas as preocupações de Vieira:

Esse seria um ponto de reserva, uma reflexão a se fazer, talvez a simetria entre RG e SIGPLAN não esteja presente o tempo inteiro. Vale lembrar que existem unidades muito complexas para ser resumidas em indicadores do PPA, como é o caso do BB e da Petrobras (possuem inclusive subsidiárias internacionais), do IRB, além várias unidades que estão fora dessa questão. Por exemplo, falando de “*Balanced Scorecard*”, a Petrobras possui aproximadamente 120 mapas estratégicos. Talvez seja um exemplo de como não usar o método que o próprio gestor criou. Se cada mapa gerar 10 indicadores, o total será de 1200 indicadores. O que poderá ser feito com tudo isto? É possível que estes 1200 indicadores estejam espelhados no PPA, devido à abrangência da meta do Plano Plurianual. Este é outro exemplo que corrobora com a incerteza se deve ou não haver um grau de simetria tão grande entre os indicadores do SIGPLAN e o RG. Talvez seja questão de escopo, se para empresas não públicas funcionaria bem ou se seria somente para órgãos que operacionalizam políticas públicas no sentido mais estrito. Por exemplo, a meta central do INCRA – promoção de reforma agrária – talvez tenha tudo haver com o programa que o INCRA operacionaliza de desapropriações. Mas neste caso, estamos falando da meta do PPA, mas, internamente, o próprio órgão tem outro conjunto de metas que podem não ser as mesmas do PPA. Assim, as metas do RG não deveriam ser somente aquelas advindas do SIGPLAN. Acho que a simetria funcionaria bem para os órgãos da administração direta, ou em alguns casos da administração direta, no máximo, algumas autarquias que possuem características muito típicas de governo mesmo, ou seja, não tenho certeza se funcionam 100% para todo mundo.

Ademais, não sei se há necessidade de trilhas de auditoria. Talvez possa fazer para o conjunto ou subconjunto que foi delimitado, talvez não valha a pena extrapolar para

o universo inteiro, como é o caso do BB e Petrobrás, que são gigantescas. Será que o caso delas pode ser resumido no RG e no SIGPLAN? Talvez o próprio SIGPLAN não capte a complexidade da Petrobras. O RG da Petrobras elaborado para atender o TCU é diferente do relatório que a empresa elabora para atender a SEC. Neste relatório contempla a vida da Petrobras inteira para o investidor estrangeiro, será que o Tribunal precisa de um RG diferente do relatório enviado a SEC? Não sei precisar se o SIGPLAN capta esta complexidade da Petrobras. Não sei se os subsídios repassados pelos bancos, ao operacionalizar uma política pública, são bem captados pelo PPA, porque não se trata de despesa orçamentária, mas uma política de governo.

Assim, o próprio SIGPLAN como instrumento de insumos para o PPA, não sei se é tão completa, não sei se funcionaria suprimindo o RG, porque o RG é uma peça muito típica do gestor, e o SIGPLAN já é uma visão do que o planejamento gostaria que o gestor fizesse. Para os casos em que o programa e a UA são praticamente a mesma coisa, ainda tenho dúvidas, você tem uma tendência de uma aproximação entre RG e SIGPLAN. Acho que faltam algumas coisas na administração pública, faltam sistemas de custos, ainda tem a questão de conveniência.

Por este contexto, a Tabela 22 contempla o resumo das principais abordagens do entrevistado 5 relativas à comparação entre a estrutura do Relatório de Gestão e a do SIGPLAN.

Tabela 22 – Relatório de Gestão x SIGPLAN (Visão TCU)

Entrevistados	Relatório de Gestão versus SIGPLAN
Entrevistado 5	Revela que o TCU se encontra em um dilema: continuar ou não exigindo que o Relatório de Gestão contemple indicadores de avaliação de desempenho do resultado da Política Pública, tendo-se por premissa que os indicadores de gestão construídos pelos gestores são "horribéis, são péssimos, não há correlação com o resultado obtido (produto)"
	Acredita que em uma prestação de contas por programas é possível atribuir um indicador do SIGPLAN simétrico ao indicador da Unidade Administrativa, e por conseguinte, igual ao do Relatório de Gestão. Mesmo assim, a aproximação entre os dois instrumentos estaria condicionada à existência de um sistema de custos atuante.
	Fia que o SIGPLAN não possua estrutura para capturar informações gerenciais originárias de sistemas complexos, como é o caso da Petrobrás.

4.7.1.5 A Prestação de Contas

O Processo de Prestação de Contas, segundo Vasconcelos, necessita maior discussão entre os órgãos de controle. É preciso uniformizar e adequar alguns procedimentos, além de definir melhor alguns papéis. Uma questão que influencia diretamente na avaliação é a falta de alguns recursos tecnológicos na esfera federal.

Por outro lado, Garcia defende uma tomada e prestação de contas por programas, como um processo contínuo e a qualquer tempo. Afirma que não é fácil aos leigos entenderem

que um déficit da programação é a organização das ações, portanto, acha plausível esclarecer sobre a técnica de construção dos programas:

Um programa deve corresponder a um problema. Se for um problema complexo, ele tem causas complexas, causas múltiplas. Enfrenta-se o problema atacando as suas causas (causa 1, causa 2, causa 3...). Então, é preciso ter operações especialmente concebidas, necessárias e suficientes para enfrentar cada causa. Operação é o conjunto de ações necessárias para enfrentar uma causa. Muitas vezes uma ação tem um processo de produção complexo, então, necessariamente, é preciso detalhá-la em “subação” e, se for o caso, em “subsubação”.

Mas, se faz um sistema para absorver essa graduação de informações, chegando ao mínimo dos detalhes que preciso e de forma muito articulada, porque é orgânico. O que é preciso acontecer? Se eu tiver um gerente de programa, então, careço de um coordenador de operação, um executor de ação e o responsável por subação e, ainda, o chefe de serviço responsável pela “subsubação.”

Mas, pode ser necessária a prestação de contas pelo gerente e, para que possa prestar contas “ao vivo” é conveniente ter um sistema de informação gerencial – fiz o quê, quanto e como fiz, gastei tanto, fiz “xyz” utilizando insumos próprios e “xpto”, de terceiros. Uma vez conhecido todo esse fluxo, logo, todos os intervenientes da cadeia conhecem detalhadamente o processo de produção em sua área e abaixo dela, então, tenho um sistema hierarquizado, como tudo deveria ser. O governo não possui um sistema desses, o SIGPLAN não é esse instrumento.

Neste sentido, sendo a prestação e tomada de conta um processo contínuo, então, a qualquer momento o gestor pode ser chamado a apresentar uma avaliação de desempenho. O entrevistado Vieira, assim como Vasconcelos, entende que:

[...] há uma progressiva desqualificação do Processo de Contas da Administração Pública no âmbito do TCU, uma vez que os processos de análise e de instrução das contas do gestor, muitas vezes são relegados ao segundo plano, tendo em vista a valoração dada ao processo de fiscalização. Há uma opção clara por fazer muito mais fiscalizações do que fazer análise da Prestação de Contas do gestor. No entanto, apesar deste óbice, o julgamento das contas é de fundamental importância para o gestor e para a sociedade.

Segundo Vieira, a importância do julgamento das contas do gestor está:

1. para a sociedade que deseja saber quais são os bons e os maus gestores;
2. poderá ter suas contas julgadas regulares, se agiu positivamente, ou, de outra forma, irregulares. Neste caso, o Tribunal estabelecerá uma punição que vai desde uma multa até a possibilidade de solicitação de ressarcimento de débito;
3. pode se tornar inelegível quando suas contas são julgadas irregulares, no entanto, o *apenamento não é via TCU*¹⁰², a matéria é de competência da justiça eleitoral;

¹⁰² Vieira demonstra certa reserva sobre essa questão ao declarar: “O TCU elabora e envia listas dos titulares das Unidades Administrativas (UA) que tiveram suas contas julgas irregulares à justiça eleitoral, que mesmo diante dos seus próprios aparatos legais acaba permitindo que o gestor exerça o direito de continuar a ser o digno representante de sua comunidade. É um contra-senso”.

4. cria situação de constrangimento para o gestor por não conseguir junto ao Tribunal certidão negativa de contas julgadas irregulares. A certidão negativa pode ser concedida a qualquer pessoa, sendo gestor ou não;

Por fim, a Tabela 23 contempla o resumo das principais abordagens dos entrevistados relativas à ao Processo de Prestação de Contas.

Tabela 23 – Processo de Prestação de Contas

Entrevistados	Processo de Prestação de Contas
Entrevistado 2 (Vasconcelos)	Necessita de maior discussão entre os órgãos de controle, uniformização e adequação de procedimentos, além de melhor definição de alguns papéis.
Entrevistado 3 (Garcia)	defende a prestação e tomada de conta por programas e de forma contínua, onde a qualquer momento o gestor possa ser chamado a apresentar uma avaliação de desempenho das ações em realização.
Entrevistado 5 (Vieira)	Entende que no âmbito do Tribunal de Contas há opção por realizar fiscalização do que analisar a Prestação de Contas do Gestor. Contudo, o julgamento das contas é de fundamental importância para o gestor e para a sociedade.

4.7.1.6 Auditoria Governamental: Transparência e Visibilidade

O Entrevistado 1 considera como forças antagônicas o controle do gasto e o controle da arrecadação, assim como o esforço empreendido para avaliar a gestão, conquanto, o melhor senso indica o monitoramento da gestão ou auditoria de programas durante todo o exercício (ou auditoria de acompanhamento). Neste sentido, a contextualização desses contrapontos pode ser resumida em uma única questão defendida pelo entrevistado - “*dizer da minha deferência com relação à Auditoria Governamental e sua visibilidade*”.

Seguindo por esse caminho, revela que a visibilidade da Auditoria Governamental iniciou-se com a auditoria da “Dengue” em 2001, e, posteriormente, com a do “FAT”¹⁰³, avaliados como trabalhos de excelentes naturezas pela administração da CGU. Estes trabalhos apresentam uma avaliação dos programas bastante consistentes que mostram, em cada unidade da federação, a fraude e outras transgressões à boa e regular aplicação dos recursos públicos.

Lembra ainda que a “Auditoria de Gestão” não dá visibilidade, além de consumir um tempo demasiado longo sobre um negócio que não tem produto. Porém, mesmo tendo presente que a auditoria praticada no âmbito da CGU tem sofrido alterações ao longo dos

¹⁰³ Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT é um fundo especial, de natureza contábil-financeira, destinado ao custeio do Programa do Seguro-Desemprego, do Abono Salarial e ao financiamento de Programas de Desenvolvimento Econômico. (Disponível em: <http://www.mte.gov.br/fat/historico.asp>)

últimos, só agora são perceptíveis os avanços, porque a entidade não tratava o assunto com homogeneidade. Além disso, o papel do controle nunca permitiu que se fizesse uma discussão ampla a respeito desse processo.

Contudo, o atesto de visibilidade e que deu divulgação ao controle está na percepção pela inteligência de se levar para uma interpretação política uma técnica essencial do exercício de controle - a amostragem aleatória, tendo por resultado uma escolha aleatória de organismos municipais a serem fiscalizados – Sorteio dos Municípios. Ainda nessa linha de raciocínio, complementa:

É uma sagacidade porque o cidadão que vive no município é quem enxerga o ideal para a sua comunidade. [...] Note-se que a discussão técnica e a consistência do ponto de vista de associar uma escolha aleatória a um processo de formação de juízos é absolutamente diferenciada. Para poder formar juízo é necessário construir amostras aleatórias significativas, e, por conseguinte, atingir os efeitos – visibilidade e dissuasão. No entanto, ao fazer o sorteio, ao colocar equipes lá ponta, trabalhando de forma rápida as obviedades, ganhou-se espaço quando publicou o resultado dessas ações. A partir daí o controle começou a ser visto porque mexeu com interesses zonais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa teve por escopo avaliar se a Auditoria Governamental é instrumento hábil para avaliar os resultados dos Programas Governamentais. É um assunto ainda incipiente, mas existem muitas preocupações dos órgãos de controle com o resultado dos trabalhos de auditoria. Também muitas correntes coexistem. O Tribunal de Contas da União busca maior efetividade através das fiscalizações. Para o TCU a auditoria é uma espécie de fiscalização. A CGU tem fundamentado o escopo de suas auditorias nas ações sistemáticas de controle, amparado em procedimentos técnicos com o propósito de verificar a integridade, a adequação e eficácia dos controles internos, bem como examinar a conformidade dos atos de gestão no setor público em tempo real, durante o exercício. No passado, o foco era a Auditoria de Gestão. Para a instituição, trata-se de quebra de paradigmas, assim como ocorre nas auditorias de programas.

Contudo, há uma lacuna do lado do gestor. Sobre esse assunto, Garcia em sua entrevista faz uma consideração categórica. Entende que pouco ou nada se fez quanto a compreender ou lidar com problemas complexos, em fazer programações de mais alta qualidade, apropriadas ao julgamento dos problemas e introduzir de modo competente os instrumentos de gestão.

Assim, com o firme propósito de entender uma situação complexa, propôs-se como objetivo geral, neste trabalho, examinar qual o grau de simetria entre a estrutura consignada do Relatório de Gestão e a estrutura de Informações Gerenciais do SIGPLAN com finalidade de auxiliar na avaliação do resultado dos programas governamentais. Para alcançar este objetivo buscou-se analisar três ações.

Na primeira procurou-se tomar consciência das percepções internacionais sobre Controle Governamental, discorrer sobre os órgãos/entidades envolvidos e possíveis diferenças com a estrutura de controle local. Especificamente, procurou examinar os dados registrados em documentos que servem de consulta e como modelos de avaliação, no âmbito do setor público. Por esse contexto, conclui-se que existem diferenças entre as atividades exercidas pela CGU e àquelas atribuídas ao GAO, especialmente, quanto a assistir o Congresso Americano a cumprir suas responsabilidades constitucionais.

Outra consideração, os padrões, freqüentemente tratados como as Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas (GAGAS), tem forte representatividade nas

ações do GAO, conquanto a CGU deva buscar maior apreço para internalizar essas orientações, p. ex., a obrigatoriedade da Educação Continuada do Profissional Auditor.

Circunscrita a esta questão, uma forma de a CGU dispor de maior *Accountability*, além de ser mais incisiva em auxiliar os Órgãos Superiores e demais gestores públicos no desenvolvimento de ações para a sociedade, é harmonizar a execução de suas atividades com os padrões internacionais de auditoria governamental. Dessa forma, por exemplo, não seria desarrazoada a exigência de que as organizações de auditoria fossem submetidas à revisão de seus pares externos em ciclos regulares, de três ou cinco anos, ou, mesma forma e periodicidade do PPA. Vale lembrar, o objetivo de uma revisão pelos pares é determinar se a política estabelecida, os procedimentos e os padrões de auditoria aplicáveis estão sendo seguidos, ou ainda, assegurar a qualidade dos trabalhos executados.

Da mesma forma, empenhou-se por avaliar e compreender a extensão da presença da “Auditoria Governamental no Brasil”. Também, assentado na forma capitular, o resultado dessa averiguação delineou-se do concurso e do exame incontinenti de documentos com o objetivo de evidenciar possíveis falhas e/ou desprovimentos, assim como o caráter de relevância e materialidade em suas aplicações. Por esse contexto verificou-se que há entendimento de que falta qualidade dos relatórios de auditoria elaborados, e que a falta de distinção do responsável pela consecução da ação é uma situação-problema a ser analisada. Além dessas questões, outros pontos de estrangulamento necessitam ser observados, p. ex., normas internas de auditoria não harmonizadas com os padrões internacionais.

Circunscrito à definição de “trilhas de auditorias”, confirmou-se a existência de procedimentos técnicos necessários ao exame e avaliação dos atos de gestão do administrador público. Por essa premissa, é factível propor a Diretoria de Técnicas, Procedimentos e Qualidade da Controladoria Geral da União à avaliação de fórmulas de eficiência e eficácia, de autoria de Hernandez Orozco, apresentadas na fundamentação do tema “Indicadores de Avaliação de Desempenho”, e, se for caso, incorporá-las às “Trilhas de Auditorias” que detalham as ações de controle para análise da eficiência e eficácia dos programas governamentais.

As experiências internacionais de avaliação podem se transformar em oportunidades para melhoria no Controle Governamental. Assim, por exemplo, a forma com que o Governo Canadense procurou interagir o monitoramento do desempenho de seus programas com mensuração e avaliação. As reformas ultimadas pela Comunidade Australiana que dão ênfase aos objetivos e otimizar os resultados dos programas. A Comunidade procura incentivar os

administradores agir com maior retidão na gestão pública, criticidade ao elaborar e executar os programas, e, por conseguinte, obter maior eficiência, eficácia e efetividade do resultado de uma política implantada. O Brasil ao longo dos anos experimentou inserir processos na área governamental tendo como objetivo promover melhorias na gestão e na alocação dos recursos, alcançar os resultados previstos nos programas e subsidiar a tomada de decisão em diferentes níveis da Administração Pública Federal, conquanto, é um processo em desenvolvimento.

Cabe frisar que a metodologia escolhida está estruturada em dois eixos, um principal e o outro reforçativo. O assunto foi tratado sobre duas perspectivas, duas metodologias, ambas tendo a estrutura do Relatório de Gestão “itens-fontes”. O resultado referente à aplicação da primeira metodologia, confronto entre os itens do “Anexo II” e do “Anexo X” do Relatório de Gestão, revelou que o próprio Relatório de Gestão necessita ajustes.

Pelo resultado obtido na segunda abordagem, admite-se que as estruturas dos dois sistemas de informações apresentam-se com interoperabilidade alta, necessitando alguns ajustes, principalmente quanto aos itens denominados de “Dados Gerais” da Unidade, ou seja, que o grau de simetria entre as estruturas do Relatório de Gestão e o do SIGPLAN é significativo.

Também, verificou-se esta simetria ao aplicar testes tendo por fonte os dados reais do programa “0102 – Rede Proteção do Trabalho”. Contudo, esse resultado não pode ser considerado representativo para comprovar se os dados de todos os programas registrados no SIGPLAN e Relatório de Gestão são coincidentes, o que constituiu uma delimitação do trabalho, haja vista o foco do objeto de estudo tratar do grau de simetria existente entre as estruturas das duas ferramentas. Para confirmar se o resultado obtido por meio do teste do programa “0102 – Rede Proteção do Trabalho” é representativo e consistente é necessário trabalhar amostras mais substantivas.

Nesta seqüência, o eixo reforçativo está na concepção de a Observação Direta Intensiva (Entrevista) que possibilitou estabelecer parâmetros entre a estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN e àquela constante do Relatório de Gestão e, dessa forma, sob os argumentos dos entrevistados, asseverar que as informações gerenciais contidas na estrutura das Informações Gerenciais do SIGPLAN necessariamente devem ser equivalentes, conquanto que os dados de “execução física” dos programas, alertam, não possuem elementos que comprovem sua veracidade. Corroborando com a exposição dos entrevistados, verificou-se que não havia entre os oitenta e três procedimentos construídos e

registrados na base dados do Sistema Ativa, uma metodologia harmonizada para comprovar a execução física dos programas.

Entende-se que o resultado deste estudo poderá ser utilizado na prática para fundamentar os testes aplicados pelas Auditorias de Gestão e de Programas no exame de consistência das informações contidas no Relatório de Gestão. Dessa forma, tais informações puderam subsidiar a realização da análise descritiva e empírica dos dados, e, por conseguinte, a consecução do produto esperado ou o alcance dos objetivos, geral e específico - propostos inicialmente.

REFERÊNCIAS

ASTI VERA, Armando. **Metodologia da pesquisa científica**. 5. ed. Porto Alegre:Globo, 1979.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Editora Atlas, 1987.

BENÍCIO, João Carlos. **Gestão Financeira para Organizações da Sociedade Civil**, São Paulo: Editora Global, 2000.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2006.

BRASIL. **Decreto n. 2.536**, de 6 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> . Acesso em: 30 nov. 2006.

_____. **Decreto n. 4.896**, de 25 de novembro de 2003. Dispõe sobre a institucionalização do Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal - SIORG. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> . Acesso em: 20 Ago. 2007.

_____. **Decreto n. 5.233**, de 6 de outubro de 2004. Estabelece normas para a gestão do Plano Plurianual 2004-2007 e de seus Programas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> . Acesso em: 29 mar. 2007.

_____. **Decreto n. 5.683**, de 24 de janeiro de 2006. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> . Acesso em: 20 jun. 2007.

BRASIL. **Lei n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> . Acesso em: 29 nov. 2006.

_____. **Lei n. 8.443**, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> . Acesso em: 15 nov. 2006.

_____. **Lei n. 8.742**, de 7 de dezembro de 1993. Dispõe Sobre a Organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 29 nov. 2006.

_____. **Lei n. 11.204**, de 11 de dezembro de 2005, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 jun. 2007.

_____. **Lei n. 11.306**, de 16 de maio de 2006. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2006 (Lei Orçamentária Anual – LOA). Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br>>. Acesso em: 27 ago. 2007.

_____. **Lei n. 11.318**, de 5 de julho de 2006, dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2004/2007. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30 jul. 2007.

BRASIL. Ministério da Administração e da Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: 1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 jan. 2007.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **O Desafio do Planejamento Governamental**. Brasília, 2002, p.33.

_____. **Manual do Gerente de Programa - Ano Base 2007: plano plurianual 2004-2007**. Brasília: MP, 2007. 73 p. Disponível em: <<http://www.sigplan.gov.br>>. Acesso em: 21 mai. 2007.

_____. **Manual Portaria 198**. Orientações para cumprimento da Portaria MP nº 198, de 18 de julho de 2005. Brasília, setembro de 2005. Disponível em: <<http://www.sigplan.gov.br>>. Acesso em: 21 mai. 2007.

_____. **Manual de Elaboração Plano Plurianual 2008-2011**. Brasília, abril de 2007. Disponível em: <<http://www.sigplan.gov.br>>. Acesso em: 21 mai. 2007.

_____. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa 81**, de 6 de dezembro de 2006. Define, para 2007, as unidades jurisdicionais cujos responsáveis devem apresentar os processos formalizados de contas relativas ao exercício de 2006. Disponível em <<http://www2.tcu.gov.br>>. Acesso em: 15 nov. 2006.

_____. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa 47**, de 27 de outubro de 2004. Estabelece normas de organização e apresentação de processos de tomada e prestação de contas. Disponível em <<http://www2.tcu.gov.br>>. Acesso em: 15 nov. 2006.

CATELLI, Armando et alii. **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

COHEN, Ernesto e FRANCO, Rolando. **Avaliação de Projetos Sociais - 6ª ed.** Petrópolis: Vozes, 2004.

CONTRERAS, E. B. **“La Teleducación como Sistema” em Los retos de la educación a Distancia**, Guatemala, FUPAC, 1981.

COMISSÃO EUROPEIA DIRECÇÃO - GERAL XVI POLÍTICA REGIONAL E COESÃO - Coordenação e avaliação das operações. **Novo período de programação 2000-2006: documentos de trabalho metodológicos**. Documento de Trabalho 2 - Avaliação Ex Ante das Intervenções dos Fundos Estruturais.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 12**. Brasília: 1995.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC P 1**. Brasília: 1997.

_____. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade – Auditoria e Perícia**. Brasília: CFC, 2003.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de. **A Política da Avaliação de Políticas Públicas**. RBCS - Revista Brasileira de Ciências Sociais. Brasília, v.20, n. 59, p. 97-109, out. 2005. Disponível em: < <http://www.scielo.br>>. Acesso em: 09 jun. 2007.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. **Subsídios para organizar avaliações da ação governamental. Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília, n. 23, p. 7-70, jun. 2001.

GORDILLO, Agustín A. **Derecho Administrativo de la Economía**. Buenos Aires: Ediciones Marchini, 1976, p.13. Apud HERNÁNDEZ OROZCO, Carlos. 7. reimp. de la 1. ed. Editorial UNED, San José 2004, 264 p.

HERNÁNDEZ OROZCO, Carlos. **Planificación y Programación**. 7. reimp. de la 1. ed. Editorial UNED, San José 2004, 264 p.

KEE, James Edwin. **At What Price? Benefit-Cost Analysis and Cost-Effectiveness Analysis in Program Evaluation: The Evaluation Exchange**, Volume V, nr. 2/3, 1999.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, 1980.

LAUDON, K.C., LAUDON, J. P.. **Sistemas de Informação Gerenciais: Administrando a empresa digital**. Tradução: Arlete Simille Marques. São Paulo, Prentice Hall, 2005.

LAWRENCE, Paul R.; LORSCH, Jay W.. **O desenvolvimento de Organizações: Diagnóstico e Ação**. São Paulo, Ed. Edgard Blucher, 1972.

LEFTWICH, Richard H. **“Sistema de precios y asignación de recursos”**. Nueva Editorial Interamericana. México, 1978.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial: Com Modelos de Documentos e Pareceres Utilizados**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINELLI, Dante Pinheiro et al. **Negociação e Conflitos nas Telecomunicações: Um Estudo de Caso**. In: VI SEMEAD - SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, São Paulo, 25-26 Mar 2003.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil**, 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Reforma do Estado e transparência: estratégias de controle da corrupção no Brasil**, VII Congreso Internacional del Clad sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa, Portugal, 8-11 Oct. 2002.

_____. **Manual de Gestão Pública Contemporânea**, São Paulo: Atlas, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MEOÑO SEGURA, Johnny. **Administración Pública**. Editora Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica, 1981.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de Informações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**, 1a.Edição, São Paulo: Atlas, 2005.

Normas de Auditoria Governamental – Revisão 2003 — Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos – GAO; Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barretto. Revisão de Jayme Baleeiro Neto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

ONU, Grupo do CAC, **Seguimiento y evaluación. Pautas básicas para el desarrollo rural**. Roma, FAO, 1984 Apud Avaliação Institucional PUCPR: Fundamentação teórica, contexto institucional e perfil do aluno. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba: 2003. Disponível em: <<http://www.pucpr.br>>. Acesso em: 14 jun. 2006.

PEDERIVA, João Henrique. **Accountability, Constituição e Contabilidade**. Revista de Informação Legislativa. Brasília, ano 35, nº 40, p. 17-39, out-dez 1988. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>> . Acesso em: 14 jun. 2007.

RUA, Maria das Graças. **A Avaliação no Ciclo da Gestão Pública**. MIMÉO, 2004. Disponível em <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 30 jul. 2007.

Avaliação de Políticas, Programas e Projetos: Notas

Introdutórias. 2003. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 23 jul. 2007.

TERRY, George. **Princípios de Administración.** Editorial El Ateneo, Buenos Aires, Argentina, 1981.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO - USP. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FEA. Comissão de Pós-Graduação - CPG. **Manual do Mestrando e Doutorando da FEA/USP.** São Paulo, 2004.

BIBLIOGRAFIA RECOMENDADA

AGA Ethics Handbook. Disponível em: <<http://www.agacgfm.org>>. Acesso em: 25 jul. 2007.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial.** São Paulo: Atlas, 2002.

Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (online version)
Published: February 2007 Pages: 1074 Pgs. ISBN#: 1-931949-67-0

INTOSAI – **Strategic Plan 2005 - 2010 – Overview.** Disponível em:
<<http://www.intosai.org>>. Acesso em: 23 jun. 2007.

The GASB Strategic Plan 2005-2009. Disponível em <www.gasb.org>. Acesso em: 23. jul.2007.