UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Eduardo Castaldelli Júnior

Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma Análise de Conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União

Orientador: Prof. Dr. André Carlos Busanelli de Aquino

Ribeirão Preto
2010

Prof. Dr. João Grandino Rodas

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Sigismundo Bialoskorski Neto

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Profa. Dra. Adriana Maria Procópio de Araújo

Chefe do Departamento de Contabilidade

EDUARDO CASTALDELLI JÚNIOR

Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma Análise de Conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto para obtenção do título de Mestre em Ciências no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. André Carlos Busanelli de Aquino

Ribeirão Preto
2010

CASTALDELLI JÚNIOR, E. **Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma análise de conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União**. 2010. 72 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

ERRATA

página	linha	onde se lê	leia-se
14	11	efetuar	recomendar
16	14	a SAI tem	as SAI's têm
26	6	um modo de	suporte para
31	31	audiências	quantidade de audiências
44	6	cada uma	cada um
44	17	397	387
57	2	gráfico 3, na página seguinte, mostra	gráfico 3 mostra

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins DCE estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Castaldelli Júnior, Eduardo
Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma Análise de Conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União. Ribeirão Preto, 2010.
72 p. : il. ; 30cm

Dissertação de Mestrado, apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto/USP. Área de concentração: Controladoria e Contabilidade.
Orientador: Aquino, André Carlos Busanelli de.

1. *Accountability*. 2. Desempenho. 3. Entidade Fiscalizadora Superior. 4. Tribunal de Contas da União.

Nome: CASTALDELLI JÚNIOR, Eduardo
Título: Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma Análise de Conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto para obtenção do título de Mestre em Ciências no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Aos meus pais, Eduardo e Edith, por terem me ajudado a chegar até aqui. À minha esposa Rosane e meus filhos Matheus e Lucas, por terem me dado o apoio e incentivo para seguir em frente.

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter trilhado os caminhos da minha vida.

À minha família por ter sempre confiado em tudo aquilo que fiz ao longo de minha vida e ter me dado o apoio necessário, mesmo quando estava errado.

Ao meu orientador, o Prof. André Carlos Busanelli de Aquino, pela enorme paciência com a qual conduziu a minha orientação.

Ao Prof. Dr. Rudinei Toneto Junior, por ter me apoiado no projeto de realização do mestrado.

À Universidade de São Paulo que me proporcionou a realização de mais um curso.

À Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto (FEA-RP) por ter proporcionado condições para que o curso pudesse ser concluído.

Aos docentes da FEA-RP por terem transmitido o conhecimento necessário à formação profissional e acadêmica, em especial àqueles que se dedicaram além de sua função.

Aos funcionários da FEA-RP, muito dedicados, que deram a segurança necessária para que pudesse me preocupar somente com o curso e pelo respeito com o qual sempre me consideraram.

Aos colegas do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade pelas as extensas horas de estudo e discussão.

Por fim, a todos aqueles que de um modo ou de outro acabaram por influenciar este trabalho.

Quem não mede, não melhora.

Joseph M. Juran

RESUMO

CASTALDELLI JÚNIOR, E. **Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma Análise de Conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União**. 2010. 72 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

O objetivo deste trabalho é analisar a adoção de uma política de divulgação usada pela entidade fiscalizadora brasileira, o Tribunal de Contas da União (TCU), para divulgação de seus indicadores de desempenho. Essa análise é principalmente influenciada pela análise comparativa de Barzelay (1997) e de Pollitt e Summa (1997). As organizações públicas são requeridas a utilizar a avaliação de desempenho orientada a resultados em substituição à orientada a recursos que elas estavam utilizando. Os *stakeholders* do TCU (agências auditadas, Congresso Nacional, e a comunidade) esperam um amplo nível prestação de contas (*accountability*) sobre o valor que ele cria. A maneira com que o TCU apresenta seu desempenho parece seguir uma tendência internacional, mas a adoção de indicadores orientados a resultados não tem alcançado o nível internacional (pelo menos o nível alcançado pelo norte-americano *Government Audit Office* e o britânico *National Audit Office*). Para realizar o objetivo da pesquisa, uma análise de conteúdo foi conduzida sobre os relatórios de gestão do TCU relacionados ao período de 1993 a 2009, pesquisando por características dos indicadores utilizados divulgados como "sendo usados". Os principais resultados mostram que: (i) o significado dos indicadores não está claro; (ii) os indicadores não são utilizados de uma forma estável (exceto nos últimos anos – 2006 a 2009); (iii) o TCU prefere apresentar indicadores de *output* enquanto a tendência internacional é mostrar métricas orientadas a resultado e (iv) estes padrões permanecem os mesmos para os indicadores utilizados explicitamente como meta.

Palavras-chave: *Accountability*, desempenho, entidade fiscalizadora superior, Tribunal de Contas da União.

ABSTRACT

CASTALDELLI JÚNIOR, E. **Performance disclosure of public organizations: a content analysis on the Brazilian Supreme Audit Institution´s management reports**. 2010. 72 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

The objective of this paper is to analyze the adoption of and the reporting policy used by the Brazilian Supreme Audit Institution (hereafter called “tribunal de Contas da União” or TCU) to disclose its performance indicators. This analysis is mainly influenced by Barzelay (1997) and Pollitt and Summa (1997) comparative analysis. Public organizations following the New Public Management movement are adhering to the same practices used by private organizations. All public organizations are required to use a result-oriented performance evaluation in replace of the widespread resource-oriented they were used to. The TCU's stakeholders (e.g., audited agencies, the National Congress, and the community) expect a wider accountability level about the value it creates. Although the way the TCU disclose its performance seems to follow an international trend, the adoption of result-oriented indicators has not reached the international level (at least the level reached by the North-American Government Audit Office and the British National Audit Office). In order to achieve the research objective, a content analysis was conducted on TCU's management reports related to the period 1993-2009, searching for the features of the indicators set disclosed as "being used". Main results show that: (i) the meaning of the indicators is not clear; (ii) indicators are not used in a stable basis (apart from the latter years, i.e. 2006-2009); (iii) the TCU prefers to disclose output indicators while the international trend is the disclosure of result-oriented metrics and (iv) these patterns remain the same even for the indicators used as an explicit target.

Keywords: Accountability, Performance, Supreme Audit Institution, Tribunal de Contas da União.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Número de indicadores evidenciados por ano, em cada grupo de indicadores..... 52

Tabela 2 - Estabilidade dos indicadores por período..... 55

Tabela 3 - Quantidade de indicadores por tipo de participação no processo por relatório de gestão anual, com o percentual de participação em relação ao total de indicadores do respectivo relatório..... 59

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Quantidade de indicadores existentes em cada Relatório de Gestão anual do TCU..... 53

Gráfico 2 - Número de indicadores de acordo com a quantidade de relatórios de gestão em que estão presentes..... 54

Gráfico 3 - Quantidade de indicadores de acordo com o tipo de participação nos processos do TCU..... 57

Gráfico 4 - Indicadores por tipo de participação nos processos do TCU por relatório de gestão anual..... 58

Gráfico 5 - Número de indicadores utilizados como meta de acordo com a quantidade relatórios de gestão do TCU em que estão presentes..... 60

Gráfico 6 - Quantidade de indicadores utilizados como meta de acordo com o tipo de participação nos processos do TCU..... 60

Gráfico 7 - Indicadores utilizados como meta por tipo de participação no processo por relatório de gestão anual..... 61

LISTA DE SIGLAS

AGN	*Auditoría General de la Nación*
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CPMI	Comissão Parlamentar Mista de Inquérito
ECA	*European Court of Auditors*
EFS	Entidade Fiscalizadora Superior
EUROSAI	*European Organization of Supreme Audit Institutions*
GAO	*Government Audit Office*
GESPÚBLICA	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
INCOSAI	*International Congress of Supreme Audit Institutions*
INTOSAI	*International Organization of Supreme Audit Institutions*
ISC	Instituto Serzedello Corrêa
LOA	Lei Orçamentária Anual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
MARE	Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado
NAO	*National Audit Office*
NPM	*New Public Management*
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OLACEFS	Organização Latinoamericana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
PBQP	Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade
PPA	Plano Plurianual
PQGF	Prêmio Nacional da Gestão Pública
PQSP	Programa de Qualidade no Serviço Público
PUMA	*Public Management Service*
QPAP	Programa da Qualidade e Participação na Administração Pública
SAI	*Supreme Audit Institution*
SEGES	Secretaria de Gestão do Ministério do Orçamento e Gestão
TCE	*Tribunal de Cuentas de España*
TCU	Tribunal de Contas da União
UK	*United Kingdom*

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO 12
2 – ANTECEDENTES 16
2.1 – *New Public Management* (NPM) 17
2.2 – *New Public Management* no Brasil 18
2.3 – *Accountability* 20
2.4 – INTOSAI 22
2.5 – Trabalho das SAI´s 23
2.6 – Desempenho das SAI’s 24
2.7 – Divulgação das SAI´s 29
3 – O CASO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO 35
4 – ASPECTOS METODOLÓGICOS 40
5 – ANÁLISE DOS DOCUMENTOS E RESULTADOS 52
6 - CONCLUSÕES 64
7 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 67

1 - INTRODUÇÃO

A existência de poder público em uma sociedade financiado através de recolhimento de tributos dos cidadãos, numa visão atual, acarreta uma incerteza quanto à aplicação desses recursos, isto é, de que forma esses recursos estão sendo aplicados em benefício dessa sociedade.

O poder dos cidadãos em requerer qualquer informação a respeito dessa utilização de verbas públicas tem sido restrito, muito embora tenha se modificado ao longo do tempo, dependendo de vários aspectos, entre eles o aspecto cultural, legal e organizacional.

Nesse contexto, as sociedades têm criado órgãos de governo, ou independentes, com a prerrogativa de verificar a aplicação dessas verbas públicas, com áreas de atuação e competências diversas, cuja organização, estrutura, forma de atuação e competência depende do ambiente social no qual está inserido.

Esses órgãos são denominados por nomenclatura variável, dependendo de cada país, podendo ser chamados de corte, tribunal ou colegiado, cuja finalidade é verificar a aplicação das verbas públicas pelo poder público, pelo menos inicialmente quando da criação de tais órgãos. Mais recentemente, nas duas últimas décadas, tais órgãos passaram a ser conhecidos na literatura de administração pública como entidades fiscalizadoras superiores (EFS) ou, na nomenclatura em inglês, *Supreme Audit Institutions* (SAI).

As SAI´s têm um importante papel no controle e verificação da utilização de verbas públicas, o que para alguns países possibilita inclusive punições de forma direta aos entes da sociedade (gestores, contratantes, contratados etc.).

A literatura – de administração pública, de contabilidade gerencial, de contabilidade pública, de sociologia etc. – traça vários aspectos da atuação de tais instituições, a evolução de suas competências e organização ao longo do tempo, as mudanças de paradigma ocorridas no setor público e evolução do próprio setor.

Há aproximadamente três décadas, começou a ocorrer aplicação de uma série de ferramentas de gestão e controle, desenvolvidas para o setor privado, no setor público. Esse fenômeno é conhecido como *New Public Management* (NPM), que significa uma diminuição ou remoção das diferenças entre os setores privado e público e um aumento na ênfase de responsabilidades para resultado (HOOD, 1995).

O NPM permitiu uma alteração da visão de máquina burocrática do serviço público para uma visão de prestação de serviço mais próxima daquela exercida pelo setor privado,

com variados graus de desenvolvimento em cada país. Para tanto, foi necessária uma mudança da atuação da SAI para adaptar-se aos novos conceitos implantados no setor público.

As SAI´s que inicialmente cumpriam uma função mais relacionada à auditoria tradicional, isto é, baseava-se na análise *ex post* dos eventos ocorridos, passaram a ter uma prerrogativa de um trabalho mais preventivo. Além disso, sob a ótica do NPM, tais instituições também começaram a ter que considerar não só a aplicação das verbas públicas, como também se essas aplicações estavam considerando os preceitos de economicidade, eficiência e efetividade.

Nesse contexto, ocorreram alterações nas atuações dessas instituições, principalmente pela incorporação das ferramentas gerenciais no setor público, mudando o foco da auditoria tradicional para uma auditoria de desempenho desse setor.

Uma questão que suscita reflexões quando se trata de entidades públicas é a verificação da aplicação dos recursos públicos. Uma maneira de se efetuar tal verificação é a prestação de contas ou, no termo em inglês, *accountability*, como definido por Gray e Jenkins (1986 *apud* KLUVERS, 2003)[1] como a obrigação de apresentar contas e responder pela execução de responsabilidades àquele que impôs tais responsabilidades.

No setor privado, a aplicação de *accountability* tem sido facilitada, pois as entidades privadas, atendo-se àquelas que necessitam captar recursos no mercado, têm todo interesse em divulgar as informações financeiras e programas gerenciais e estratégicos, na medida do possível, porque disso depende a captação dos recursos necessários à sua manutenção e desenvolvimento. No entanto, essa afirmação não é válida para o setor público, devido à sua especificidade.

No caso do setor público, como o financiamento é feito por imposição legal através de arrecadação de tributos, não há em princípio um interesse da administração em divulgar amplamente as informações financeiras, assim como os planejamentos gerenciais e estratégicos. Daí decorre a importância da existência das SAI´s no papel de verificar a aplicação dos recursos públicos e também da economicidade, eficiência e efetividade da aplicação de tais recursos.

Outra questão que sobressai na literatura sobre o tema está relacionada mais intrinsecamente às SAI´s, no sentido de que tais instituições, que tanto exigem da prestação de contas das entidades da administração pública, por serem também entidades públicas,

---

[1] GRAY, A.; JENKINS, W. Accountable management in British Central Government: some reflections on the financial management initiative. **Financial Accountability and Management**, v. 2, n. 3, p. 171-186, 1986.

estariam aplicando a si mesmas os mesmos critérios que são aplicados às outras entidades da esfera pública (POLLITT; SUMMA; 1997).

No Brasil, o órgão reconhecido como uma SAI é o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão colegiado responsável pela verificação da aplicação das verbas públicas nacionais (auxiliando o Poder Legislativo Federal no controle externo) e que vem tendo uma atuação cada vez mais importante, principalmente após a Constituição Federal de 1988 e outras leis federais posteriores.

A atuação do TCU nos últimos anos tem sido intensa nas áreas de sua competência, o que tem gerado alguns conflitos com outros poderes, principalmente em relação ao Poder Executivo. Um exemplo disso tem sido a intensa fiscalização realizada em relação às obras públicas, sobre as quais o TCU tem a autonomia de efetuar a paralisação da obra em caso de irregularidade grave, o que tem gerado críticas do Poder Executivo (MENDES, 2009).

Além das obrigações legais às quais o TCU está sujeito, existem as pressões impostas pelos seus auditados, que muitas vezes não concordam com sua maneira de atuação, e pela opinião pública, que espera um resultado mais abrangente de sua atuação.

Por ser a entidade fiscalizadora superior brasileira, o TCU está integrado a instituições que congregam outras SAI´s, principalmente a Organização Latinoamericana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) e a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, na sigla em inglês). Esta última organização, que congrega a quase totalidade dos países do mundo, possui uma série de normas oriundas de seus congressos e órgãos internos que propõem metas a serem seguidas pelas SAI´s.

O *Strategic Plan* 2005-2010 (INTOSAI, 2005) em sua primeira meta trata de *accountability* e padrões profissionais, pregando que tal meta visa promover o poder, a independência e a multidisciplinaridade da SAI, por encorajá-la a ser tomada como exemplo de serviço público e contribuir para o desenvolvimento e adoção de padrões profissionais efetivos e apropriados.

Dentro desse quadro, uma SAI deveria assumir seu papel de pioneira na sua área de atuação, incorporando altos padrões de qualidade para o seu trabalho, demonstrando controle sobre o seu desempenho, medido através da ampla divulgação de seus indicadores.

Nesse contexto, considerando a discussão sobre NPM, *accountability* e desempenho, o TCU tem alterado a divulgação de seu próprio desempenho ao longo do tempo, de uma atuação operacional para uma atuação orientada a resultados?

Esta pesquisa, de caráter descritivo e exploratório, tem o objetivo de analisar as escolhas da SAI brasileira, o Tribunal de Contas da União (TCU), em relação aos indicadores

de desempenho apresentados nos seus relatórios de gestão. Dadas mudanças ocorridas no paradigma de gestão no setor público, questiona-se se serão observadas mudanças no conjunto de indicadores utilizados pelo TCU e se tais mudanças com o tempo convergem para um conjunto mais estável, migrando de um conjunto com maior predomínio de indicadores operacionais para um de maior predomínio de indicadores de resultado[2].

Para responder a essa questão, foi feita uma análise documental das informações divulgadas pelo TCU, compreendendo a divulgação de relatórios de gestão e outros documentos, divulgados ao público em geral e ao Congresso Nacional. Além disso, para efeito de uma visão atual, foram analisados relatórios semelhantes de SAI's de outros países.

A análise envolve o reconhecimento dos indicadores divulgados, buscando os aspectos de clareza na definição, estabilidade de apresentação, confiabilidade da informação e conteúdo informacional, determinado por tipologia de classificação.

Além disso, para os indicadores utilizados como meta ainda foram analisados os aspectos de motivação para que fossem utilizados como meta, valoração para determinação do quantitativo da meta e avaliação para explicação do cumprimento ou não das metas pactuadas.

A seguir são apresentados conceitos estruturantes sobre o movimento do *New Public Management* (NPM), *accountability*, sobre a evolução da atuação das SAI´s em nível internacional e finalmente sobre as metas propostas pela INTOSAI. Em seguida apresenta o TCU, destacando as suas competências e a evolução de sua atuação. No capítulo seguinte é exposto o desenho da pesquisa, assim como um detalhamento dos documentos a serem utilizados. Por fim, são apresentados os resultados encontrados e as conclusões da pesquisa.

[2] O presente estudo não considerou as possibilidades de existência de estratégias de escolhas de narrativas ou gerenciamento de *disclosure* de metas pelo tribunal. Considerando que as métricas presentes nos relatórios eram todas as disponíveis no momento da elaboração do relatório, não sendo parte da política de *disclosure* do tribunal a omissão de indicadores para fins de gerenciamento como sugerem as teorias de gerenciamento de impressões.

2 – ANTECEDENTES

Desde a organização das sociedades humanas em estruturas governamentais, mantidas pelo recolhimento de tributos dos cidadãos, estes necessitam ter um retorno sobre a aplicação dos recursos recolhidos, pois são os usuários dos serviços de responsabilidade do Estado.

O poder dos cidadãos em exigir tal retorno sobre a aplicação dos recursos recolhidos pelo Estado na forma de tributos tem variado em relação ao tempo e em relação a outros fatores, tais como o ambiente social e cultural aos quais estão submetidos.

Para tanto, ao longo do tempo, foram criados órgãos com a finalidade de verificar como o poder público aplica esses recursos. Tais órgãos são conhecidos hoje na literatura como entidades fiscalizadoras superiores (EFS) ou, na nomenclatura em inglês, *Supreme Audit Institutions* (SAI).

Atualmente a SAI tem um importante papel no monitoramento da atuação do poder público, cumprindo a função de verificar e controlar a aplicação dos recursos públicos, desempenhando uma função semelhante a um “cão de guarda” (POLLITT; SUMMA, 1997).

No entanto, desde a criação das primeiras comissões ou órgãos semelhantes para desempenhar as funções da SAI, que remontam ao século XIV, muitas alterações têm ocorrido na atuação e organização desses órgãos, obrigando inúmeras mudanças na forma de organização, na estrutura, na atuação e na competência.

As SAI´s que inicialmente tinham uma forma de atuação mais próxima da auditoria tradicional, acabaram por mudar a sua forma de atuação, acompanhando a evolução da sociedade e do setor público. A auditoria tradicional pauta-se pela verificação *ex post* dos eventos, através da conformidade desses às normas e procedimentos existentes (BARZELAY, 1997).

Entre as mudanças ocorridas na sociedade, aproximadamente nas últimas três décadas, está a reforma do Estado para adaptação de ferramentas de gestão e controle desenvolvidas para o setor privado no setor público.

2.1 – *New Public Management* (NPM)

A aplicação de ferramentas de gestão e controle desenvolvidas para o setor privado no setor público começou a ocorrer nas décadas de 80 e 90. Esse fenômeno, conhecido como *New Public Management* (NPM), significa uma diminuição ou remoção das diferenças entre os setores privado e público e um aumento na ênfase de responsabilidades para resultado (HOOD, 1995).

As SAI´s tiveram sua forma de atuação alterada. Eram vistas como órgãos que realizavam auditoria tradicional, tendo que adaptar-se a uma atuação mais moderna, voltada à auditoria de desempenho do poder público (BARZELAY, 1997). A máquina burocrática que antes existia, atuava na verificação de informação *ex post* e trabalhava com a visão de conformidade das transações com relação às normas existentes (BARZELAY, 1997).

A mudança para uma auditoria de desempenho implica na mudança da imagem do setor público para uma cadeia de valor ou orientada a processo, baseado no esquema de entradas (*inputs*), processamento (*process*), saídas (*outputs*) e resultados (*outcomes*) (BARZELAY, 1997). Nesse contexto, as práticas organizacionais e de processamento se tornaram mais otimizadas.

Essa mudança de atuação está ligada a uma atuação mais louvável do poder público, considerando os conceitos de economicidade, eficiência e efetividade (BARZELAY, 1997). Dentro desse esquema de cadeia de valor, economicidade significa eliminar a perda de entrada, eficiência significa o ótimo na transformação de entradas em saídas e efetividade significa a alavancagem dos resultados através da entrega das saídas (BARZELAY, 1997).

Esse conjunto, incluindo economicidade, eficiência e efetividade, é responsável pela imagem de bom funcionamento do poder público. A otimização desse processo de produção é maleável no médio e no longo prazo, proporcionando uma adaptação do desenho de programas, em resposta aos resultados obtidos, permitindo a alteração de metas e prioridades políticas (BARZELAY, 1997).

A pesquisa realizada por Barzelay (1997) teve como base respostas de treze SAI´s de países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), utilizados na preparação de um simpósio organizado pelo *Public Management Service* (PUMA) da própria OCDE. A auditoria de desempenho e a capacidade das SAI´s em realizá-las tem uma grande variação em função da institucionalização da auditoria de desempenho nas entidades auditadas e nos auditores (BARZELAY, 1997).

As alterações ocorridas na administração pública em função do NPM têm influência na atuação da SAI, visto que é necessário que esta se adapte às mudanças para que possa desempenhar seu trabalho. Essa pressão exercida pela alteração do objeto sobre o qual a SAI atua, a administração pública, implica em revisão dos procedimentos e preceitos por ela utilizados.

2.2 – *New Public Management* no Brasil

No Brasil, o primeiro passo em direção às reformas do NPM foi a adoção do Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade (PBQP), implantado em 1990. O Estado brasileiro acabava de ter sua primeira eleição direta para Presidente da República, após o fim da ditadura militar, com a eleição de Fernando Collor de Mello. Uma das realizações do novo Governo foi abertura do mercado brasileiro, expondo as empresas e os produtos nacionais ao mercado internacional (BRASIL, 2001).

Desse modo, era necessário amparar as empresas nacionais o que ocorreu através do Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade, cuja finalidade era modernizar as empresas brasileiras e difundir o conceito de qualidade como estratégia empresarial e gerencial. Em 1990, o aumento médio da produtividade foi de 8,6% (BRASIL, 2001).

O PBQP tinha por finalidade introduzir o conceito de qualidade na iniciativa privada, mas havia a necessidade de que tais instrumentos também fossem introduzidos no serviço público. Dentro do PBQP surgiu um subprograma da administração pública cuja finalidade era sensibilizar e capacitar a administração pública brasileira, com ênfase em técnicas e ferramentas para uso interno (BRASIL, 2010).

Esse subprograma difundia no serviço público nacional o conceito de qualidade, fazendo com que as organizações públicas passassem a considerar o novo conceito, colocando em prática os seus princípios, mas tinha uma atuação apenas interna nas organizações.

Em 1995, o então Presidente da República Fernando Henrique Cardoso determinou a elaboração do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado cuja finalidade era adaptar o serviço público brasileiro aos desafios da globalização econômica e tornar o Estado brasileiro mais propenso a mudanças (BRASIL, 1995). Na apresentação do Plano Diretor, Fernando Henrique Cardoso salienta que

> [...] é preciso, agora dar um salto adiante, no sentido de uma administração pública que chamaria de "gerencial", baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às instituições e que, portanto, se torna "cliente privilegiado" dos serviços prestados pelo Estado.

O Plano Diretor foi encabeçado pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), chefiado naquele período pelo Ministro Luiz Carlos Bresser-Pereira, mentor e idealizador do documento e pesquisador das alterações proporcionadas pelo NPM no mundo (BRASIL, 1995).

O Plano Diretor era baseado em levantamento feito pelo MARE sobre a situação do Estado brasileiro até aquele período e quais as mudanças necessárias para que ele pudesse acompanhar a evolução mundial, podendo adaptar-se rapidamente às novas condições.

Em 1996, o subprograma da administração pública tornou-se um programa do Governo Federal e passou a ser chamado de Programa da Qualidade e Participação na Administração Pública (QPAP), cujas finalidades eram a avaliação e a melhoria de gestão, com ênfase na gestão e nos resultados, com foco interno e externo em nível nacional (BRASIL, 2010).

Dentro do QPAP, foi criado em 1998 o Prêmio Nacional da Gestão Pública (PQGF), com o intuito de premiar aquelas organizações públicas que comprovassem alto desempenho institucional com qualidade em gestão (BRASIL, 2010).

Em 1999, houve nova alteração no QPAP que passou a se chamar Programa da Qualidade no Serviço Público (PQSP), cuja finalidade era garantir a qualidade do serviço público, com ênfase na satisfação do cidadão e foco voltado à sociedade, em nível nacional (BRASIL, 2010).

O PQSP estava sob a coordenação da Secretaria de Gestão (SEGES) recém criada pela transformação do Ministério do Planejamento e Orçamento em Ministério do Orçamento e Gestão, absorvendo as competências da Secretaria da Reforma do Estado do extinto Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (BRASIL, 2010).

Em 2005, através do Decreto 5.378, o Governo Federal institui a gestão por resultado através do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA), aberto a todas as organizações públicas dos diferentes níveis (BRASIL, 2010).

Do GESPÚBLICA surge ainda a iniciativa do Fórum Nacional de Gestão Pública, em 2009, com o objetivo de agregar parceiros na construção de uma gestão mais ampla, conclamando toda a sociedade (BRASIL, 2010).

Tais mudanças influenciaram as organizações públicas brasileiras a adotarem medidas no caminho da evolução do serviço público espelhado no conceito da qualidade, com foco no oferecimento de melhores serviços.

2.3 – *Accountability*

A existência de organizações públicas financiadas pelos cidadãos pressupõe que estes tenham a possibilidade de verificar a aplicação dos recursos públicos. A prestação de contas ou, no termo em inglês, *accountability*, é a maneira pela qual os cidadãos podem realizar essa verificação. *Accountability*, como definido por Gray e Jenkins (1986 *apud* KLUVERS, 2003)[3], é a obrigação de apresentar contas e responder pela execução de responsabilidades àquele que impôs tais responsabilidades.

Accountability pode ser entendida como a maneira pela qual uma organização apresenta suas informações às entidades e pessoas com as quais se relaciona (*stakeholders*), demonstrando sua prestação de contas a elas, devido a fatores formais (legais) ou informais (pressões ambientais).

No setor privado, tais informações se restringiam anteriormente às informações econômicas e financeiras (quantitativas), sendo posteriormente adicionadas por outras informações (quantitativas e qualitativas), tais como estrutura organizacional, planejamento estratégico e até informações ambientais.

Clark, De Martinis e Krambia-Kapardis (2007) argumentam que as fraudes e colapsos corporativos ocorridos no início dessa década serviram de base para que ocorressem inúmeras mudanças com relação à qualidade de auditoria e governança corporativa. Tais mudanças, de caráter regulatório, influenciaram o setor público alterando novamente o objeto de trabalho das SAI´s, criando um ambiente de incertezas ao qual elas precisariam se adaptar (CLARK; De MARTINIS; KRAMBIA-KAPARDIS, 2007).

No setor privado existe uma concorrência entre as empresas de auditoria, proporcionando uma opção de escolha para o auditado, o que não ocorre com a auditoria no setor público, que normalmente compõe-se de apenas uma organização (CLARK; De MARTINIS; KRAMBIA-KAPARDIS, 2007).

---

[3] GRAY, A.; JENKINS, W. Accountable management in British Central Government: some reflections on the financial management initiative. **Financial Accountability and Management**, v. 2, n. 3, p.171-186, 1986.

No setor privado, a aplicação de *accountability* é facilitada, pois as entidades privadas, que necessitam captar recursos no mercado, têm interesse em divulgar as informações financeiras e programas gerenciais e estratégicos, na medida do possível, porque disso depende a captação dos recursos necessários à sua manutenção e desenvolvimento. No entanto, essa afirmação não é válida para o setor público, devido à sua especificidade.

No caso do setor público, o financiamento é feito por imposição legal através de arrecadação de tributos, não havendo em princípio um interesse da administração em divulgar amplamente as informações financeiras, assim como os planejamentos gerenciais e estratégicos. Daí decorre a importância da existência das SAI´s no papel de verificar a aplicação dos recursos públicos e também da economicidade, eficiência e efetividade da aplicação de tais recursos.

Accountability é um conceito complexo e multifacetado (KLUVERS, 2003). Sua importância reflete-se no fato de que acionistas e cidadãos não podem gerir as instituições por si mesmos, necessitando de um gestor para essa finalidade, o qual deve apresentar uma prestação de contas àquele que lhe concedeu tais responsabilidades (KLUVERS, 2003).

Kluvers (2003) argumenta que as mudanças trazidas pelo *New Public Management* tiveram influência na mudança do conceito de *accountability*. As ferramentas de controle e gestão orientadas a processos e resultados alteraram a prestação de contas, ampliando a tradicional prestação de contas de recursos financeiros por acrescentar a eficiência de utilização e a efetividade das decisões políticas.

Alguns problemas trazidos pela mudança de foco devido à influência do NPM são levantados por Kluvers (2003), tais como a existência da relação principal-agente entre eleitos, gestores e cidadãos, a própria assimetria de informação existente, a relação entre *accountability* e desempenho, diferentes interpretações de *accountability*, papel dos diversos *stakeholders*, entre outros.

A influência do NPM alterou a forma de organização da administração pública, objeto de trabalho das SAI’s, tornando necessária uma adaptação delas à nova realidade. A análise anterior baseada em fatos ocorridos modificou-se para uma ação mais preventiva, cuja finalidade é ter uma visão mais criteriosa da atuação do poder público, dentro dos conceitos de economicidade, eficiência e efetividade (KLUVERS, 2003).

2.4 – INTOSAI

De uma forma geral, cada país possui pelo menos uma SAI, responsável pela análise da atuação do poder público, com a função de verificar se os recursos recolhidos dos cidadãos estão sendo aplicados em benefício da sociedade. Portanto, dentro de cada país, de um modo geral, existe somente uma entidade com tais características, embora esteja relacionada aos outros órgãos públicos.

Em 1953, por proposta do Presidente da SAI de Cuba, foi criada a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, na sigla em inglês), congregando inicialmente 34 SAI's que participaram do primeiro congresso realizado. Atualmente, a INTOSAI congrega SAI's de 189 países e três membros associados.

A realização de congressos pela INTOSAI tem a finalidade de discutir os assuntos relacionados às SAI's, tais como organização, estrutura, trabalho e divulgação. Alguns congressos geraram documentos importantes que servem de base para nortear a atuação das SAI's, tais como a *Lima Declaration* (resultado do IX *International Congress of Supreme Audit Institutions* – INCOSAI – realizado em 1977, em Lima, no Peru) e a *Mexico Declaration on SAI Independence* (resultado do XIX INCOSAI, realizado em 2007, no México), assim como a divulgação do *Strategic Plan* (apresenta metas para 2005 a 2010).

A INTOSAI, através de seus congressos e grupos de trabalho, tem editado diretrizes que influenciam o funcionamento da SAI, no tocante a vários aspectos, entre eles a questão de reportar ao parlamento e ao público em geral.

A *Lima Declaration* (INTOSAI, 1977) traz em seu item *VI. Reporting*, duas seções tratando somente da questão de reportar ao parlamento e ao público em geral. Essas seções tratam da importância e do método de divulgação do trabalho da SAI. Esse documento inclui a necessidade da SAI estar obrigada constitucionalmente a reportar pelo menos anualmente ao parlamento, de forma independente, todo o conteúdo de seu trabalho, exceto aquele protegido por lei ou sob sigilo. O método de divulgação deve considerar os fatos e suas avaliações de forma objetiva e de maneira clara, limitado ao essencial, com vocabulário simples, uma vez que tem a finalidade de atingir o público em geral, e dar a devida consideração aos pontos de vista dos auditados.

Um dos muitos assuntos tratados na *Mexico Declaration on SAI Independence* (INTOSAI, 2007) diz respeito também à divulgação do trabalho realizado pela SAI, tratando

em seu *Principle 5* do direito e da obrigação da SAI reportar sobre o seu trabalho. Esse princípio amplia aquele da *Lima Declaration* ao assegurar que a SAI deve reportar ao parlamento por força de lei, mas não deve se restringir aos resultados de seu trabalho.

O *Strategic Plan* 2005-2010 (INTOSAI, 2005) em sua primeira meta trata de *accountability* e padrões profissionais, pregando que tal meta visa promover o poder, a independência e a multidisciplinaridade da SAI, por encorajá-la a ser tomada como exemplo de serviço público e contribuir para o desenvolvimento e adoção de padrões profissionais efetivos e apropriados.

Uma das estratégias propostas pela INTOSAI nesse plano é desenvolver os princípios de *accountability* e transparência, de forma a tornar compreensível o seu papel aos cidadãos e à administração, mantendo consistência com a estrutura legal de cada país, tornando a informação pronta e acessível, através do contato com a mídia (INTOSAI, 2005).

A INTOSAI, como uma associação das SAI's, mantida e dirigida pelas entidades associadas tem emitido diretrizes sobre o funcionamento de suas associadas, respeitando suas respectivas autonomias e os diferentes ambientes (legal e cultural) nos quais estão inseridas. Nesse contexto, a INTOSAI tem influência sobre as suas associadas em relação a essas diretrizes extraídas de seus grupos de trabalho e congressos.

2.5 – Trabalho das SAI´s

O trabalho das SAI's, em sua essência, é um trabalho de auditoria. Lovel (1996 *apud* KLUVERS, 2003)[4], afirma que se *accountability* é considerada o mesmo que auditoria, na visão da auditoria tradicional realizada *ex post* aos eventos, auditoria independente é a própria *accountability*. No entanto, essa definição é limitada e existem restrições quando se trata de auditoria de organizações públicas, visto que há muito poder em poucas mãos, os políticos se desculpam facilmente das responsabilidades perante o cidadão e a auditoria realizada não promove o grau de proteção ou validação atribuído à prática (KLUVERS, 2003).

Clark, De Martinis e Krambia-Kapardis (2007) realizaram pesquisa sobre os atributos de qualidade de auditoria previstos pelas legislações das SAI's da União Européia,

[4] LOVEL, A. Notions of accountability and state audit: a UK perspective. **Financial Accountability and Management**, v. 12, n. 4, p. 261-280, 1996.

englobando as 25 SAI's membros da *European Organization of Supreme Audit Institution* (EUROSAI) e a *European Court of Auditors* (ECA), SAI da União Européia.

Esses autores dividiram o questionário em dois grandes blocos, entendendo que os atributos de qualidade de auditoria englobavam os mecanismos de *accountability* ao parlamento (atributos de *accountability*) e os poderes requeridos pela SAI para desempenhar suas funções (atributos de independência). A conclusão dos autores é que, baseado nas legislações pertinentes à *accountability* das SAI's, há muito espaço para melhoria de sua atuação, principalmente naqueles itens para os quais a legislação não regulamenta.

Desse modo, percebe-se que mesmo dentro do próprio trabalho da SAI há uma relação entre a auditoria e *accountability*, considerando a legislação que permeia a relação entre a SAI e o parlamento.

2.6 – Desempenho das SAI's

Para se tratar de desempenho das SAI's, é necessário antes entender o significado de desempenho e de indicadores de desempenho.

Tratando-se de processo organizacional, Simons (2000) argumenta que qualquer processo organizacional pode ser decomposto em *inputs* (entradas), que são os recursos que são utilizados no processo, os processos de transformação (*process*), que consomem esses recursos para criar ou fornecer algo de valor, e *outputs* (saídas), que são a consequência do processo na forma de produto intermediário ou final. Esse processo básico pode ser utilizado em qualquer processo dentro da organização, inclusive em diferentes níveis.

Desse modo, Simons (2000, p. 60) argumenta que os gestores são responsáveis por assegurar que as entradas são apropriadas às tarefas e adequadas em qualidade e quantidade, o processo de transformação é eficiente e as saídas estão de acordo com as especificações. Devem ser considerados ainda um padrão contra o qual se possa comparar o desempenho atual e um canal de *feedback* para permitir que as variações possam ser comunicadas e se possa atuar sobre elas (SIMONS, 2000, p. 61).

Simons (2000) considera que a escolha de indicadores é fundamental ao processo de controle de desempenho e que o agrupamento de informações de entradas, processos e saídas é necessário. O balanceamento da escolha de indicadores deve considerar o processo que se quer controlar, pois a importância do indicador está ligada à sua influência no desempenho.

Por exemplo, a melhora num indicador de entrada é importante somente se ele gerar melhoria no processo ou na saída.

A escolha dos indicadores deve considerar quatro critérios: possibilidade técnica de monitoramento e mensuração, compreensão da causa e efeito, custo e nível desejado de inovação (SIMONS, 2000).

O primeiro critério está relacionado à possibilidade de observação do processo no momento em que ele ocorre, diretamente, ou à possibilidade de mensurá-lo através de seus produtos (saídas). Se for possível monitorar ou mensurar os recursos de entrada diretamente ou através de seus resultados e se isso afetar o processo e o resultado final, então a utilização de indicadores de entrada torna-se relevante.

O segundo critério está relacionado ao conhecimento das relações de causa e efeito existentes nas atividades, isto é, a compreensão da relação entre o processo e o resultado desejado. Se as relações de causa e efeito são conhecidas e podem ser monitoradas ou mensuradas e têm impacto no processo, então devem ser monitoradas.

O terceiro critério está relacionado ao custo relativo para se gerar a informação. Se houver vários indicadores possíveis para gerar uma informação, a escolha recairá sobre aquele cujo custo de geração é inferior, a menos que outro forneça informação mais relevante proporcionalmente ao custo.

O quarto critério refere-se ao nível desejado de inovação. A padronização de procedimentos e o acompanhamento destes para verificar o seu cumprimento tendem a restringir a capacidade de inovação dos empregados. Se a inovação é importante o foco deve estar no monitoramento das saídas e não no processo.

Quando se trata de indicadores de desempenho, dois conceitos tornam-se importantes: eficiência e efetividade. Simons (2000) afirma que o primeiro refere-se ao nível de recursos que foram consumidos para realizar certo nível de saídas e o segundo refere-se ao grau que uma atividade realiza resultados desejados.

Para obter informações sobre indicadores de desempenho é necessário que a organização tenha um nível consistente de controles internos. Nesse aspecto a INTOSAI divulgou em 2001 um documento intitulado "*Internal Control: providing a foundation for accountability in government*", no qual enumera as atividades que a organização pública deve desempenhar para obter segurança razoável de que tenha controles internos confiáveis. Se tais atividades referem-se a organizações públicas, isso inclui a própria SAI (INTOSAI, 2001).

Sobre mensuração de desempenho, van Dooren (2005) afirma que é um conceito nebuloso, com diferentes autores atribuindo diferentes significados a ela. Afirma também que

a informação de desempenho deve ser tratada como um bem ou serviço, o qual pode ser analisado do ponto de vista da relação fornecedor-consumidor, isto é, alguém fornece uma informação de desempenho e outro alguém a utiliza (consome). Isso faz com que haja uma clara distinção entre a produção da informação e a sua utilização.

A pesquisa de van Dooren (2005) baseou-se na afirmação de que a confiança sobre a informação de desempenho é um modo de tomada de decisão e que a avaliação de desempenho está baseada em diversas fontes (formais e informais). Salienta que a necessidade da informação determina o fornecimento. Especificamente, cita que as reformas do NPM têm criado uma demanda substancial para informação de desempenho, afirmando que resultados requerem mensuração.

Embora a pesquisa de van Dooren (2005) tenha sido feito com órgãos governamentais, não especificamente com uma SAI, o processo de produção da informação descrito no trabalho pode ser aplicado em uma organização como o TCU. O processo consiste de sete passos: definição do assunto, desenvolvimento de indicadores, coleta de dados (fontes de dados internas e externas), análise dos dados, transformação dos dados em informação, tomada de decisão e divulgação da informação.

Portanto, ao divulgar o seu relatório de gestão, a organização deve apresentar as informações que serão utilizadas pelos usuários da informação contida nesse relatório, no caso do TCU, principalmente o Congresso Nacional e os cidadãos. Assim, a adoção de um sistema de mensuração de desempenho pelo TCU é praticamente uma imposição pela necessidade de se adaptar à adoção de ferramentas do NPM pelos entes públicos por ele auditados.

O Ministro do TCU Adhemar Paladino Ghisi, ao proferir conferência magna na X Assembléia Geral da OLACEFS, em 2000, tratou de vários pontos relativos ao desempenho das SAI's e de indicadores de desempenho. Ao referir-se ao desempenho das SAI's e sua divulgação, Ghisi (2000) afirmou:

> [...] não obstante a falta de uma ação gerencial integrada por parte dos Governos, as Entidades Fiscalizadoras Superiores, pelo papel que lhes é atribuído, devem demonstrar compromisso na busca do conhecimento de seu real desempenho e na divulgação desses dados, constituindo-se em exemplo a ser seguido pelo restante da Administração Pública e em canal permanente da busca da transparência que auxilia na consolidação e manutenção das democracias.

Tal afirmativa vem de encontro à primeira meta da INTOSAI, descrita no *Strategic Plan* 2005-2010, a qual estabelece que as SAI's funcionariam como um modelo para as instituições do setor público e para a sociedade por colocar altos padrões para sua gestão e seus produtos, uma vez que isso levaria à integridade e validade de suas recomendações (INTOSAI, 2005, p. 8).

O desempenho de uma organização só pode ser verificado se houver a existência de indicadores que o demonstre. Nesse aspecto, Ghisi (2000, p. 3) afirmou que, para o TCU, indicador de desempenho "é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas".

Grateron (1999, p. 9), em seu trabalho, utiliza-se da definição da Price Waterhouse para indicadores:

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

Ghisi (2000) vai mais longe ao distinguir indicadores de desempenho de simples medições de desempenho, sendo estas utilizadas para verificar aspectos que podem ser direta e facilmente mensurados, enquanto aqueles são construções que se prestam a delinear o desempenho de questões nas quais não é possível a realização de mensurações simples e diretas.

Uma regra fundamental para a utilização de indicadores é que sempre devem ser utilizados os mesmos procedimentos de observação, com regras claras e imutáveis, para que os indicadores tenham aplicabilidade prática e conduzam a conclusões confiáveis (GHISI, 2000).

Além disso, não basta que se tenha um conjunto de indicadores de desempenho acompanhados ao longo do tempo, é preciso que se tenha a possibilidade de comparar tais indicadores com outras organizações semelhantes (GHISI, 2000).

Ghisi (2000) ainda destaca que o "desempenho de uma instituição está associado ao alcance de objetivos e metas estabelecidos em cinco dimensões: economicidade, eficácia, eficiência, qualidade e efetividade". A composição dos indicadores quase sempre possui "variáveis provenientes de um dos seguintes grupos: custo, tempo, quantidade e qualidade" (GHISI, 2000, p. 4).

A seleção dos indicadores deve considerar os aspectos do planejamento institucional e atender critérios teóricos e práticos como disponibilidade de dados, qualidade de dados, comparabilidade, validade e significado conceitual (GHISI, 2000).

Grateron (1999, p. 9) afirma que um indicador deve ter as seguintes qualidades: relevância, pertinência, objetividade, sensibilidade, precisão e custo-benefício. Relevância no sentido de que os valores devem ser imprescindíveis para controlar, avaliar, tomar decisões, prestar contas e estabelecer correções. Pertinência correspondendo à adequação do indicador ao que se quer medir e sua validade no tempo e no espaço. Objetividade considerando a

magnitude do valor, sem possibilidade de interpretações diferentes. Sensibilidade no sentido de poder demonstrar as possíveis variações de acordo com a unidade de medida. Precisão considerando que uma possível margem de erro existente não distorça a interpretação. Custo-benefício no sentido de que o custo para obter a informação seja menor que o benefício da utilização dela.

Ghisi (2000) afirmou que o TCU estudava utilizar tanto medições quanto indicadores de desempenho para monitorar seu desempenho com relação a suas principais competências: realização de fiscalizações e julgamento de processos de tomada e prestação de contas. Destacou ainda que alguns indicadores poderiam ser utilizados por outras SAI's, tais como "nível de satisfação de clientes", "percentual do total de recursos públicos fiscalizados" e "benefícios indiretos das auditorias".

A mudança de uma auditoria de conformidade para uma auditoria de desempenho requer uma mudança institucional significativa. Pollitt (2003), analisando as escolhas e tendências de auditoria de desempenho na Europa Ocidental, encontrou os seguintes efeitos externos da adoção de novas técnicas gerenciais: alteração da posição da SAI através de reformas políticas e gerenciais, alteração do campo de trabalho (privatizações diminuem o campo de trabalho e descentralização aumenta-o), influência na maneira como auditores conduzem o seu trabalho e geram informações que são do interesse do auditor, influência na adoção de práticas dentro da própria SAI, alteração de foco para a auditoria de desempenho no trabalho da SAI e aplicação dos critérios de economicidade, eficiência e efetividade na SAI.

Todas essas tendências geram escolhas para a SAI, pois ela não pode realizar as atividades de auditoria de desempenho embutidas em todas as perspectivas: como uma contadora pública, produzindo relatórios procurando melhorar a *accountability* e transparência dos órgãos públicos; como consultora gerencial, auxiliando os órgãos públicos para ajudá-los a melhorar; como uma organização científica ou baseada em pesquisa, criando e disseminando novos conhecimentos cientificamente testados sobre o trabalho de programas e projetos públicos; como um juiz ou magistrado, pronunciando sobre a legalidade das ações dos órgãos públicos com decisões sobre a conformidade de procedimentos e requerimentos formais (POLLITT, 2003).

Lonsdale (1999 *apud* TALBOT; WIGGAN, 2010)[5] enumerou as maneiras que têm sido utilizadas pelas SAI's para avaliar o desempenho de seu trabalho: mudanças feitas pelo governo, recursos recuperados, impacto sobre o parlamento, medidas internas, cobertura da mídia e avaliação independente do impacto do trabalho.

Talbot e Wiggan (2010) analisaram os relatórios de desempenho de cinco SAI's (Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e Reino Unido, com ênfase neste último) com o objetivo de verificar como essas organizações estavam divulgando seu próprio desempenho. Segundo os autores, nos relatórios analisados são dadas ênfases aos ganhos financeiros seguidos da proporção das recomendações aceitas pelo legislativo e governo. Afirmam ainda que há um movimento para utilizar múltiplos métodos para compreender o valor holístico do trabalho das SAI's.

2.7 – Divulgação das SAI´s

As SAI's têm evoluído com relação à sua organização, estrutura, competência, padrões de trabalho e divulgação de seu trabalho. Vários autores têm mostrado que, a despeito das diferenças existentes nas SAI's de cada país (POLLITT; SUMMA, 1997), o objeto de trabalho da SAI, a administração pública, tem alterado em virtude de vários fatores, inclusive com o advento do *New Public Management* (POLLITT; SUMMA, 1997; KLUVERS, 2003) e mudanças no ambiente legal (CLARK; De MARTINIS; KRAMBIA-KAPARDIS, 2007).

Essas alterações ocorridas na administração pública implicaram em mudanças nas SAI's, em diversas áreas, inclusive quanto às exigências de divulgação, com relação à transparência e *accountability*. As pressões exercidas pela alteração da atuação dos auditados tornaram necessárias mudanças de procedimentos nas SAI's para se adaptarem aos novos modelos.

A existência da INTOSAI como um fórum de discussões e estabelecimento de diretrizes para as SAI's, mesmo não tendo esta um poder coercitivo, serviu de motriz para impulsionar essa evolução em cada SAI.

---

[5] LONSDALE, j. Impacts. In: POLLITT, C.; XAVIER, C.; LONSDALE, J.; MUL, R.; WAERNESS, M. (Ed.) Performance audit and public management in five countries. **Oxford: Oxford University Press**, 1999, p. 171-193.

A evolução da *accountability* e da transparência culminou com o desenvolvimento de estratégias de comunicação. González, López e García (2008) pesquisaram as estratégias de comunicação das SAI's pertencentes à EUROSAI, também associadas da INTOSAI.

Existem razões para justificar a existência de uma estratégia de comunicação por parte das SAI's, destacando-se a sua utilidade para completar o ciclo de *accountability*, a justificativa para sua existência, a demonstração de sua independência e eficácia, a avaliação do impacto de seu trabalho, a transmissão da informação através de diversos canais de comunicação e a influência da percepção do público em geral sobre o seu trabalho (GONZÁLEZ; LÓPEZ; GARCÍA, 2008).

Essa pesquisa utilizou-se de um questionário com vários aspectos sobre a comunicação das SAI's e foi respondida por 23 das 25 SAI's associadas à EUROSAI. O questionário foi dividido em quatro blocos, cada um tratando de um foco: o primeiro bloco visava descobrir se a SAI tinha uma estratégia de comunicação; o segundo bloco tinha a finalidade de descobrir outros itens relacionados à imagem da SAI; o terceiro bloco tratou das informações que a SAI divulgava em seu *website*; o último bloco considerou a relação existente entre a SAI e seus usuários através do *website*.

Os resultados dessa pesquisa apontaram que existem SAI's que têm um amplo espectro de propriedades relacionadas a estratégias de comunicação, alcançando um alto grau de relacionamento com seus *stakeholders* (GONZÁLEZ; LÓPEZ; GARCÍA, 2008). Os autores ressaltaram a importância das estratégias de comunicação e que algumas das SAI's incluídas na pesquisa têm espaço para melhorar tais estratégias, principalmente no que tange ao uso da internet.

Existem algumas diferenças, além das diferenças organizacionais e culturais, que podem levar à adoção de conjuntos de indicadores diferentes pelas SAI's. Aquelas SAI's conhecidas como controladorias ou auditorias gerais têm funções diferentes daquelas conhecidas como tribunais ou cortes de contas, sendo que estes têm as funções de verificar a legalidade das despesas realizadas e a correção dos atos de gestão, funções que vão além daquelas realizadas por aquelas (GHISI, 2000).

As SAI's normalmente são divididas em três grupos: as que seguem o modelo Westminster, as Napoleônicas (judicantes) e as organizadas em comitês. As primeiras são representadas pelas SAI's que se organizam por escritórios independentes chefiados por auditor geral, sem poder legal. As judicantes são representadas pelas SAI's que possuem autoridade judicial e administrativa e são independentes do Legislativo e do Executivo. As

organizadas em comitês têm perfil próximo ao modelo Westminster, mas são controladas por comitês.

Para se ter apenas uma visão de como as SAI's tem divulgado seu desempenho, foi feita a análise do último relatório divulgado pelas seguintes SAI's: *Government Audit Office* (GAO), dos Estados Unidos, *National Audit Office* (NAO), do Reino Unido, *Tribunal de Cuentas de España* (TCE), *Auditoría General de La Nación* (AGN), da Argentina. Talbot e Wiggan (2010) já haviam analisado quanto aos relatórios de desempenho divulgados, as SAI's da Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e Reino Unido.

A escolha de tais SAI's foi baseada na facilidade da língua (inglês, espanhol e português) e pela disponibilidade de relatório de gestão e desempenho. Outros fatores também influenciaram a escolha: o GAO e o NAO são do modelo Westminster, o TCE é do modelo judicante e a AGN por ser um país latinoamericano importante (THE WORLD BANK, 2001).

O relatório do GAO, chamado *Performance & Accountability Report*, contém 172 páginas, mostra a sua missão e os valores nos quais se baseia. Sua competência é dar suporte ao Congresso e ajudar a melhorar o desempenho e assegurar a *accountability* do governo federal para o benefício do povo americano (GAO, 2010).

O relatório é apresentado por seu controlador geral, que atesta a veracidade das informações divulgadas, inclusive com parecer independente sobre a confiabilidade das informações de desempenho e financeiras, assim como a efetividade dos controles internos.

O relatório traz uma seção de discussão e análise dos resultados e da utilização dos recursos, dos controles internos e de gestão, inclusive sobre os desafios e fatores externos que afetam o trabalho. Há uma seção específica sobre desempenho e sobre a situação financeira. Além de submeter tais informações a auditor independente, o GAO também é auditado pelo Inspetor Geral e também pelo *Audit Advisory Comittee*.

Com relação especificamente ao desempenho, o relatório explica como funciona o planejamento estratégico do GAO, baseado em quatro metas estratégicas, segregados em objetivos estratégicos, divididos em metas de desempenho e esforços-chave.

O desempenho do GAO é mensurado de acordo com quatro critérios e catorze indicadores: critério de resultados, com os indicadores benefícios financeiros, benefícios não financeiros, recomendações passadas implementadas e novos produtos com recomendações; critério de clientes, com os indicadores audiências no Congresso com apresentação de testemunhos e tempestividade na entrega de produtos ao Congresso; critério de pessoas, com os indicadores taxa de novos contratos, taxa de retenção (com e sem aposentadorias), desenvolvimento dos funcionários, utilização dos funcionários; liderança efetiva pelos

supervisores e clima organizacional; critério de operações internas, com os indicadores ajuda na entrega do serviço e qualidade de vida no trabalho.

Os indicadores foram dispostos em quadro contendo os valores dos últimos quatro anos (2005 a 2008), a meta estabelecida para 2009, os valores de 2009 e a previsão para 2010. É importante salientar que cada um dos indicadores foi explicado quanto ao motivo de sua utilização e o modo de obtenção de seus valores, assim como as inconsistências apresentadas em relação a relatórios de anos anteriores e o estabelecimento do valor das metas. Além disso, cada um dos indicadores foi relacionado às metas estratégicas.

Uma análise do tipo dos indicadores utilizados pelo GAO mostra que, dos catorze indicadores, nove são de *outcome*, dois de *output*, dois de *process* e um de *input*. Isso sugere que os indicadores utilizados apresentam uma visão da efetividade do trabalho realizado pelo GAO, na visão de seus principais clientes, o Congresso e os funcionários. Parte dos indicadores é obtida através de respostas a levantamentos efetuados com os Congressistas e funcionários. No caso dos funcionários é feito por empresa terceirizada para coibir qualquer possibilidade de interferência nas respostas.

Depreende-se da análise do relatório do GAO que o detalhamento na apresentação de seu desempenho demonstra uma preocupação com o usuário das informações, prevalecendo o cuidado na *accountability*.

O relatório do NAO (NAO, 2010) contém 114 páginas e é intitulado "*Annual Report 2009*". O NAO é responsável por verificar o gasto público para o Parlamento. É um órgão independente do Governo, sendo responsável pela certificação das contas dos departamentos do Governo e de outros órgãos públicos. Reporta ao Parlamento sobre a economia, eficiência e efetividade do gasto público, procurando evitar gastos desnecessários.

O relatório contém seções que determinam o papel do NAO, a maneira como ele gerencia o trabalho, o que tem sido feito, os recursos utilizados, a responsabilidade corporativa, as demonstrações financeiras e os estudos realizados. Uma característica do NAO é a realização dos estudos de "*value for money*", que são estudos aprofundados sobre assuntos específicos que auxiliam o Estado na melhoria de sua atuação. As informações financeiras são auditadas independentemente e o relatório é auditado pela *Public Accounts Comission*.

Especificamente sobre desempenho, o NAO apresenta um quadro contendo os indicadores-chave de desempenho, mostrando para cada indicador os valores alcançados para os três últimos períodos, a meta e o realizado para o período atual, e as metas para os dois próximos períodos (o NAO não segue o ano civil, sendo o ano fiscal da metade de um ano à metade do ano seguinte).

O referido quadro apresenta nove indicadores já divididos de acordo com o tipo: cinco classificados como *inputs* (recursos usados na atividade principal, eficiência na melhoria de custos, eficiência no trabalho de auditoria financeira, eficiência no trabalho de "*value for money*" e redução de custos corporativos, sendo que os quatro últimos seriam classsificados como de *process* na classificação utilizada nesta pesquisa), três de *output* (contas auditadas até quatro meses para o fim do ano, confirmação independente de conformidade com padrões de auditoria e tempo gasto em "*value for money*") e um de *outcome* (impactos financeiros realizados).

Embora haja tratamento específico para informações de desempenho, não há qualquer explicação com relação ao quadro apresentado, nem do motivo da escolha de tais indicadores, nem do motivo para os valores apresentados como meta.

Outro relatório analisado, do *Tribunal de Cuentas de España*, referente ao ano fiscal de 2009, contém 133 páginas e é intitulado "*Memorias de Atuación*". O TCE é constitucionalmente o órgão fiscalizador supremo das contas e gestão econômica do Estado e do setor público, auxiliando o Congresso no controle externo do Estado (TCE, 2010).

O TCE possui basicamente duas funções: fiscalização externa, permanente e consultiva do setor público e ajuizamento de responsabilidade contábil nas quais incorre quem tenha gestão de bens e valores públicos. Ao longo do relatório mostra mais detalhadamente cada uma das funções.

Com relação a desempenho, não há concentração da informação, nem explicação ou referência a metas. Alguns indicadores são mostrados ao longo do texto, principalmente indicadores de *input* e *output*. São apresentados: o orçamento disponível, o número e a classificação dos funcionários, quantidade de unidades jurisdicionadas, quantidade de contas recebidas e contratos fiscalizados (em quantidade e montante).

O relatório é descritivo, sem qualquer menção direta a desempenho, ocupando parte considerável com a descrição dos relatórios efetuados. Isso sugere que não há preocupação do órgão em controlar e divulgar seu desempenho.

O relatório da *Auditoría General de La Nación*, da Argentina, contém 174 páginas e é intitulado "*Memoria 2008*", por referir-se ao ano fiscal de 2008. O relatório inicia-se com o organograma do Congresso, mostrando a posição da AGN, salientando suas competências, funções e produtos (AGN, 2009).

Como no caso do TCE, a AGN não possui qualquer seção específica para tratar de seu desempenho. O texto descreve os itens de auditoria que estão sob responsabilidade da AGN, com breves informações sobre recursos orçamentários, pessoal e capacitação.

Com relação ao seu trabalho mostra a quantidade de auditorias e exames especiais aprovados no período, assim como as contas recebidas e as auditorias contábeis e financeiras realizadas. No caso das contas, mostra todas as contas analisadas, incluindo parecer, recomendações e conclusões.

Como no caso do TCE, a leitura do relatório também sugere que não há uma preocupação da AGN em controlar e divulgar o seu desempenho.

3 – O CASO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Este caso trata da SAI brasileira, o Tribunal de Contas da União (TCU). No Brasil, a função de controlar e auditar os gastos e investimentos públicos realizados em nome da atuação do Estado, através de seu executivo, é exercida atualmente pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Considerando sua posição dentro do organograma público federal, o TCU está vinculado ao Poder Legislativo, exercendo o controle externo de acordo com o artigo 71 da Constituição Federal, em auxílio ao Congresso Nacional (BRASIL, 1988), seguindo o formato de SAI judicante, como classificado por vários órgãos internacionais (THE WORLD BANK, 2001; UNITED KINGDON, 2004).

A história do TCU originou-se com a sua criação em 1890, mostrando alterações substanciais de suas competências, funções e estrutura, ao longo do tempo, dadas as diversas alterações no ambiente cultural, legal e econômico.

Atualmente, a Constituição de 1988 ampliou substancialmente a jurisdição e competência do TCU, auxiliando o Congresso Nacional na execução de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade e à fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas (BRASIL, 1988).

O TCU é responsável pela recepção de prestação de contas de qualquer pessoa física ou jurídica (pública ou privada) que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

As funções básicas do TCU podem ser reunidas em dois grupos principais: o judicante, incluindo a judicante e a sancionadora, e o operacional, incluindo as funções fiscalizadora, consultiva, informativa, corretiva, normativa e de ouvidoria. Essas funções são necessárias para que o TCU possa realizar suas competências estabelecidas no artigo 71 da atual Constituição Federal (BRASIL, 1988).

A função judicante compreende a competência do TCU em julgar as tomadas e prestação de contas dos administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluindo as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e todos que causarem a perda, extravio e outra irregularidade que cause prejuízo ao erário público.

Dessa função resulta a função sancionadora do TCU, pela qual os processos de tomada e prestação de contas e de irregularidades na realização de despesas geram valores a serem ressarcidos ao erário público, sendo transformados em títulos executivos para os órgãos responsáveis pelas ações de ressarcimento, realizando sua competência nessa área.

O grupo operacional tem como sua principal função aquela destinada à fiscalização, compreendendo as fiscalizações de iniciativa própria, as solicitadas pelo Congresso Nacional e as derivadas de denúncias recebidas. Inclui a apreciação da legalidade dos atos de concessão de aposentadorias, reformas, pensões e admissão de pessoal no serviço público federal e a fiscalização de renúncias de receitas e de atos e contratos da administração pública em geral.

A fiscalização é um processo altamente especializado, servindo de base para a instrução dos processos analisados. Consiste basicamente em capturar dados e informações, analisar, produzir um diagnóstico e formar um juízo de valor. Essa função é necessária para que o TCU realize várias de suas competências, dentre elas inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades da administração direta e indireta e fundações instituídas e mantidas pelo poder público federal e fiscalização da aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município.

As demais funções têm o caráter de auxiliar no trabalho do TCU, seja respondendo a consultas de autoridades competentes para tal, seja prestando informações a respeito de seus trabalhos ou representando irregularidades ou abusos de poder aos órgãos competentes. Além disso, o TCU tem o poder regulamentar de expedir instruções e atos normativos em relação a matérias de sua competência, que são de cumprimento obrigatório. Isso inclui as competências de apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, apreciação, para fins de registro, da legalidade dos atos de admissão de pessoal e das concessões de aposentadorias, reformas e pensões e prestação das informações solicitadas pelo Congresso Nacional sobre as fiscalizações realizadas.

O TCU tem aumentado o seu campo de atuação através da função de ouvidoria, colocando-se à disposição de qualquer cidadão, entidade ou organização que deseje denunciar ou representar atos irregulares ou ilegais. Além disso, o TCU tem atuado de forma educativa, orientando e informando sobre os seus procedimentos e melhores práticas de gestão, através de publicações e realização de seminários, reuniões e encontros de caráter educativo.

Estruturalmente, desde a constituição brasileira de 1988 (artigo 73), para realizar essas funções e suas competências, o TCU é composto por nove ministros. Tais ministros têm a

função de efetuar pareceres nos processos que são levados a julgamento nos colegiados, dos quais são membros efetivos. Desses nove ministros, três são escolhidos pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, e os demais pelo Congresso Nacional. Dos três escolhidos pelo Presidente da República, dois são alternadamente escolhidos entre auditores e integrantes do Ministério Público junto ao TCU, indicados em lista tríplice pelo TCU, de acordo com critérios de idade e merecimento (BRASIL, 1988).

As competências do TCU foram modificadas por conta da edição de legislação, principalmente a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), e também pela obrigação de ter que fiscalizar as obras públicas federais, advindas da solicitação de Comissão Mista do Congresso Nacional, em 1995.

A inspeção e fiscalização de obras públicas federais foram atribuídas pela Câmara dos Deputados ao TCU pela primeira vez em 1995. A Comissão de Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados solicitou ao TCU que verificasse a existência de obras públicas paralisadas ou inacabadas na Região Nordeste (TCU, 1996). Tal trabalho motivou a vinculação ao TCU da responsabilidade do acompanhamento anual de obras públicas.

O reconhecimento pelo TCU da obrigatoriedade de atender o Congresso Nacional, assim como o Senado Federal, a Câmara dos Deputados e suas comissões, trouxe um problema em termos de desempenho, refletido em diversos dos relatórios analisados.

O TCU baseia-se em seus recursos disponíveis (de pessoal, orçamentário, físico etc.) para atender suas obrigações. Ocorre que essa limitação faz com que o TCU deixe de realizar parte de suas atividades para atender as necessidades urgentes do Congresso Nacional, incluindo suas casas e comissões. Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI) e Comissões Parlamentares Mistas de Inquérito (CPMI), que possuem pouco tempo para conclusão de suas investigações, recrutam constantemente a participação de servidores do TCU, retirando-os de suas funções, interrompendo as atividades por eles exercidas no período (TCU, 2006).

Além disso, as decisões do TCU são aprovadas nas Câmaras ou no Plenário e têm que ter necessariamente a análise de um ministro, auxiliado pelos auditores. Como a quantidade de ministros é limitada legalmente a nove ministros e a de auditores é limitada a três auditores (quatro, desde 2008), tem-se uma restrição à quantidade de processos apreciados e julgados. Considere-se ainda que a reposição dos ministros e auditores não é imediata, pois depende de nomeação do Congresso Nacional ou do Presidente da República (com aprovação do Congresso Nacional) ou concurso público. Ainda deve ser considerado que um ministro ausente é substituído por um auditor, que não tem a mesma prática e consequentemente a mesma produtividade.

Entre as alterações ocorridas na atuação e organização do TCU nos últimos anos, destacam-se aquelas advindas da implantação de ferramentas modernas de gestão e mudanças na legislação que afetaram suas competências.

No caso da implantação de ferramentas modernas de gestão, houve a adoção dos programas de qualidade da administração pública federal, o Programa da Qualidade e Participação na Administração Pública (QPAP), em 1999, - transformou-se depois no Programa de Qualidade no Serviço Público (PQSP) -, e foi substituído pelo Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA), em 2006. Em 2001, foi adotada a gestão por projetos. Além disso, houve a adoção da gestão por competências, em 2004, e uma miscigenação do uso do *Balanced Scorecard* e da gestão por diretrizes, em 2005.

Com relação à utilização de metas, em 1999 deu-se a primeira adoção de metas para o período seguinte, além da adoção de meta quadrienal (2000/2003). Essa utilização está relacionada ao fato de que os indicadores apresentados nos relatórios são utilizados internamente para controle, sendo utilizados inclusive como base para a remuneração variável dos servidores.

Assim, a análise de conteúdo dos relatórios de gestão deveria ser um retrato das escolhas das métricas de desempenho utilizadas pelo próprio Tribunal para seu uso interno.

Outro ponto a considerar nesse caso, é que TCU tem relações institucionais com diversas organizações e pessoas (*stakeholders*), de maneira formal ou informal. Algumas dessas relações são estabelecidas através da legislação, como aquelas oriundas da Constituição Federal e outras leis, principalmente a Lei Orgânica do TCU (BRASIL, 1992) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000).

As principais relações são estabelecidas nos artigos 71 a 74 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), englobando o Poder Executivo, incluindo os órgãos da administração direta e indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, o Congresso Nacional, incluindo as duas casas legislativas (Câmara dos Deputados e Senado Federal) e as comissões criadas e mantidas por elas, os três poderes da União (Executivo, Legislativo e Judiciário), quaisquer pessoas ou organizações que administre bens, dinheiros e valores públicos, empresas nas quais a União detenha participação, estados, municípios e o Distrito Federal, cidadãos, partidos políticos, associações e sindicatos, além de outras situações específicas.

As leis acima citadas detalham ainda mais as relações existentes entre o TCU e seus *stakeholders*, de modo que não acrescentam outras instituições à extensa relação de organizações e pessoas citadas no parágrafo anterior. No entanto, as relações previstas pela

legislação nem sempre estão relacionadas a uma necessidade ou obrigatoriedade de apresentação de informações a respeito do próprio TCU ou de seu trabalho.

A relação mais intensa com necessidade de divulgação de relatórios ou outros meios de divulgação do trabalho do TCU é aquela estabelecida com o Congresso Nacional, na figura de suas casas legislativas (Câmara dos Deputados e Senado Federal) e suas comissões internas (permanentes e temporárias).

Essas relações são estabelecidas principalmente pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), devendo emitir parecer sobre a prestação de contas dos órgãos públicos pertencentes aos poderes da União, inclusive apresentando a sua própria prestação de contas em termos de gestão. Além disso, vários outros resultados devem ser apresentados sobre o trabalho realizado pelo TCU referente às auditorias e fiscalizações demandadas pelos órgãos públicos, baseados não somente na legislação citada, mas também em outras legislações (lei orçamentária anual – LOA –, lei de diretrizes orçamentárias – LDO – e plano plurianual – PPA, por exemplo).

A relação com o cidadão perante a legislação em nenhum momento destaca a apresentação de relatório de prestação de contas a ele. Na Constituição Federal (BRASIL, 1988), a única referência relacionada ao cidadão é o seu poder de denunciar quaisquer irregularidades ao TCU, previsto no parágrafo 2º do artigo 74.

Entretanto, tal relação é vista como primordial, como estabelecida na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que em seu artigo 14º estabelece que “os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.”

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, na sigla em inglês) em seu planejamento estratégico para o período 2005-2010 estabelece como uma de suas metas o desenvolvimento dos princípios de *accountability* e transparência, transformando a SAI em exemplo para a administração pública de seu país (INTOSAI, 2005).

Como visto, a atuação do TCU em relação à *accountability* está estabelecida de maneira formal, através da legislação aplicável, mas também está estabelecida de maneira informal, desvinculada da imposição legal, mas ligada a fatores sociais relacionados à atuação da administração pública.

4 – ASPECTOS METODOLÓGICOS

As seções anteriores apresentaram uma revisão da literatura englobando os significados de *New Public Management* (NPM) e *accountability*, a existência da INTOSAI, o trabalho das SAI's, a divulgação realizada pelas SAI's e a discussão sobre desempenho dessas instituições. Além disso, foram trazidas diversas informações a respeito da SAI brasileira, o Tribunal de Contas da União (TCU).

Diante das informações apresentadas, verifica-se que a atuação das SAI's tem tido diversas alterações ao longo do tempo, demonstrando as pressões que têm sido exercidas sobre seu o objeto de trabalho.

As novidades apresentadas pelo NPM transformaram a administração pública e afetaram o trabalho das SAI's, visto que a tradicional auditoria operacional teve que ser alterada para uma auditoria de desempenho, englobando os conceitos de economicidade, eficiência e efetividade.

À luz do NPM, o conceito de *accountability*, antes restrito à prestação de contas, ampliou o seu espectro para incluir não só as informações que eram obrigadas a ser prestadas, mas também diversas outras informações que são divulgadas devido a pressões ambientais.

A existência da INTOSAI imprime uma pressão adicional às SAI's, pois as diretrizes determinadas por ela funcionam como metas a serem alcançadas pelas suas associadas, influenciando diversos aspectos dessas instituições.

Somem-se a todos esses fatores, outras pressões e críticas ao trabalho das SAI's, seja pelos órgãos auditados, pelo Poder Executivo ou pelos cidadãos. O TCU não é uma exceção e também está sujeito a tais pressões.

Neste sentido, questiona-se se serão observadas mudanças no conjunto de indicadores utilizados pelo TCU, e se tais mudanças com o tempo convergem para um conjunto mais estável, migrando de um conjunto com maior predomínio de indicadores operacionais para um maior predomínio de indicadores de resultado.

Para responder a essa questão, foi feita uma análise documental nos relatórios de gestão dos anos de 1993 a 2009, buscando as informações sobre desempenho divulgadas pelo TCU. Além disso, para efeito de uma visão atual, foram analisados relatórios semelhantes de SAI's de outros países.

Esta pesquisa tem caráter descritivo e exploratório. Ela segue a metodologia de estudo de caso, com foco em compreender dinâmica presente em ambientes únicos (EISENHARDT, 1989). O TCU representa uma organização única no ambiente institucional-legal brasileiro.

Neste caso, a pesquisa envolve um único estudo de caso, cujo nível de análise é a organização (TCU). As evidências utilizadas para a análise são de origem qualitativa e quantitativa. Eisenhardt (1989) argumenta que os estudos de caso podem ser utilizados tendo como alvo prover descrições.

Esse método de pesquisa considera a triangulação de informações entre vários métodos de coleta para fortalecer os resultados encontrados. Por se tratar de análise documental, a triangulação é realizada buscando elementos que justifiquem as afirmações apresentadas.

Uma das maneiras de analisar informações qualitativas é utilizar a técnica de análise de conteúdo (BARDIN, 2004). Por esta técnica de análise de comunicação, são realizados procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo de mensagens, que permitam a inferência de conhecimentos sobre as condições nas quais estas mensagens foram produzidas ou recebidas.

Para Bardin (2004), uma das funções da análise de conteúdo é a função heurística, que visa a enriquecer a pesquisa exploratória, aumentando a propensão à descoberta, podendo até proporcionar o surgimento de hipóteses.

A análise de conteúdo é empírica, não podendo ser desenvolvida através de um modelo exato. Para sua operacionalização, inicia-se com um conhecimento aprofundado da literatura, organizando-se as ideias, explorando o material a ser utilizado, selecionando-o e aplicando-lhe as regras previamente estabelecidas, para depois se fazer uma análise dos resultados encontrados (BARDIN, 2004).

O TCU possui uma vasta série de documentos disponíveis para acesso público. Entre esses documentos estão relatórios de atividades apresentados trimestralmente e anualmente ao Congresso Nacional, relatórios de gestão, relatórios de gestão fiscal, execução orçamentária e financeira, informativo do TCU, auditorias do TCU, sumários executivos, cartilhas e manuais, relatórios e pareceres prévios sobre as contas do Governo Federal, entre outros documentos.

Para efeito desta pesquisa foram utilizados os relatórios de gestão, documentos que são apresentados anualmente pelo Presidente do TCU ao Plenário para aprovação e que congregam um grande volume de informação a respeito do desempenho do TCU no período. Estão disponíveis os relatórios de gestão de 1993 a 2009.

Essa opção de se restringir a esses relatórios se justifica pelo fato de que eles contêm um nível de informações sobre o desempenho do TCU maior que os outros documentos disponíveis. Além disso, as informações sobre desempenho incluídas em outros relatórios são resumos das informações incluídas nos relatórios de gestão ou então informações mais detalhadas que não alteram a análise desejada.

Foram então analisados os relatórios de gestão de 1993 a 2009 com o intuito de levantar as informações sobre desempenho do TCU, principalmente as medições e indicadores de desempenho, tratados no restante deste texto apenas como indicadores.

Quanto à formatação, ligada a características legais e organizacionais, esses relatórios podem ser agrupados em cinco blocos:

- o primeiro bloco é composto apenas pelo relatório de gestão do ano de 1993, dividido em resumo da gestão, incluindo vários tópicos até resultados e conclusões, seguido das atividades do tribunal, organização da secretaria do tribunal e funcionamento da secretaria, sendo um relatório único, ainda sob influência do impacto causado pelas atribuições da Constituição Federal de 1988;

- o segundo bloco compreende os relatórios de gestão dos anos de 1994 a 1999, dividido em dois grandes tópicos, atividades do tribunal e atividades da secretaria do tribunal, baseados numa atuação operacional, com a primeira menção a metas para o ano seguinte no relatório de 1999;

- o terceiro bloco compõe-se do relatório de gestão do ano de 2000, dividido nos tópicos de Liderança, Planejamento Estratégico, Foco no Cliente, Informação e Análise, Gestão de Pessoas, Gestão de Processos, Resultados e Conclusões, tendo na apresentação a informação de que o relatório foi feito baseado no Programa de Qualidade no Serviço Público (PQSP) e pela primeira vez aparece referência à missão e à visão do TCU, sendo um relatório de transição;

- o quarto bloco compreende os relatórios de gestão dos anos de 2001 a 2005, divididos nos tópicos Controle Externo, Valorização do Servidor (Gestão de Pessoas), Gestão (Estratégias e Planos ou Planejamento e Gestão, Gestão de Processos ou Recursos Orçamentários e Financeiros, e Tecnologia da Informação) e Conclusões, baseados no PQSP, com a transição para o último bloco devido à adoção da gestão por competências (2004) e do *balanced scorecard* e da gestão por diretrizes (2005);

- o quinto bloco compõe-se dos relatórios de gestão de 2006 a 2009, divididos nos tópicos Liderança, Estratégias e Planos, Cidadãos e Sociedade, Informação e Conhecimento,

Pessoas e Processos, seguindo os itens temáticos do Programa Nacional de Gestão (GESPÚBLICA).

Essa divisão demonstra coesão nos relatórios colocados em cada bloco, que serão importantes na análise dos indicadores relacionados aos referidos períodos.

A leitura dos relatórios foi feita procurando destacar as informações que pudessem demonstrar a adoção de ferramentas e práticas modernas de gestão pública e levantar indicadores de desempenho descritos e quantificados, utilizando-se das técnicas de análise de conteúdo (BARDIN, 2004). Aqueles indicadores que continham quantidades foram selecionados prontamente e aqueles que estavam apenas descritos foram quantificados, tais como "participação em eventos internacionais" no qual os eventos eram listados e foi considerada a contagem dos eventos.

Essas informações foram colocadas em uma planilha para melhor visualizar as relações existentes entre os indicadores e suas quantificações ao longo do tempo. Inicialmente foram levantadas 387 informações, sendo inseridas na planilha por ordem de aparecimento no relatório, de acordo com a leitura dos relatórios em ordem crescente (primeiro o Relatório de Gestão de 1993 e por último o Relatório de Gestão de 2009).

Esse procedimento, no entanto, tornou o entendimento das informações e seus relacionamentos mais difíceis, pois informações obtidas em relatórios analisados posteriormente, mas que tinham relacionamento entre si, permaneceram distantes fisicamente na planilha. Assim, com a leitura dos relatórios foram sendo agrupadas as informações que tinham relacionamento entre si de acordo com as funções e processos do TCU.

Houve a necessidade de uma verificação mais apurada dessas informações, no sentido de verificar a relação entre elas e a definição nelas implícitas em relação aos processos existentes dentro do TCU ou à forma com que foram apresentadas.

Algumas informações apareciam ao longo dos relatórios descritas de forma diferente, e foi necessário compreender o significado de cada informação. Por exemplo: das duas informações tratadas como "processos apreciados" e "processos apreciados de forma conclusiva", foi interpretado que a primeira delas apresenta a quantidade de processos que foram apreciados, independentemente da conclusão do mesmo, ao contrário da segunda que informa somente aqueles que realmente obtiveram um julgamento e uma conclusão.

Uma vez entendido o conteúdo de cada uma das informações, foi necessário verificar como essas informações estavam relacionadas entre si. Verificando-se os processos existentes no trabalho do TCU, de acordo com a legislação e com a própria organização do relatório, tais informações começaram a ser agrupadas, proporcionando um maior detalhamento.

Algumas informações eram detalhamento de outras informações. Por exemplo: tratando-se das fiscalizações realizadas pelo TCU, chamadas “fiscalizações realizadas”, aparecem pela primeira vez no Relatório de Gestão de 1997 (TCU, 1998), mas a partir do Relatório de Gestão de 2004 (TCU, 2005) a explicação inclui informações sobre acompanhamento, auditoria, inspeção, levantamento e monitoramento, trazendo uma quantificação de cada uma desses instrumentos utilizados. Nesse sentido, a informação “fiscalizações realizadas” foi interpretada como sendo um indicador e os instrumentos foram interpretados como sendo apenas um detalhamento do indicador.

Outra informação incorporada aos indicadores foram metas para o período. Embora o estabelecimento de metas para o período seguinte tenha aparecido no Relatório de Gestão de 1999 (TCU, 2000), somente no Relatório de Gestão 2001 (TCU, 2002) o TC apresentou tais informações de forma sumarizada e agregada, através de um quadro de indicadores e suas respectivas metas para o período, possibilitando a comparação com o realizado no período. Assim, as informações que eram metas de um indicador foram relacionadas ao respectivo indicador, já que serviam apenas como comparação em relação ao realizado.

Feito dessa maneira, agrupando-se as informações, chegou-se à quantidade de 200 indicadores ao longo do período examinado, das 397 informações inicialmente coletadas. Esses indicadores foram então agrupados de acordo com o processo ao qual estavam relacionados, de acordo com o trabalho realizado pelo TCU, com o agrupamento exibido nos relatórios e com a competência legal do TCU. Alguns indicadores têm uma relação próxima, visto que tratam do mesmo elemento, mas em níveis diferentes. Indicadores que tratam da quantidade de processos apreciados, de uma maneira global (por exemplo, “processos de controle externo apreciados de forma conclusiva”), incluem indicadores mais pontuais (“processos de fiscalização apreciados de forma conclusiva”).

Os grupos criados para agregar os indicadores foram os seguintes:

- cobranças executivas (CEX) – grupo de indicadores relacionados às cobranças executivas; os processos de prestação e tomada de contas julgados ilegais e alguns outros poucos processos originam as cobranças executivas; cabe ao Ministério Público junto ao TCU “promover (...) as medidas necessárias para a cobrança judicial de débitos ou multas decorrentes de acórdãos condenatórios” (TCU, 2010, p. 57), conforme descrito na Lei Orgânica do TCU; as cobranças executivas são processos que dão origem a títulos executivos contra os gestores responsáveis pelos atos ilegais, encaminhados a outros órgãos da administração pública, órgãos executores (Advocacia Geral da União – AGU -, Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE -, Caixa Econômica

Federal – CEF -, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafo – ECT -, Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq -, entre outros);

- divulgação institucional (DI) – grupo de indicadores que correspondem aos meios utilizados para a divulgação institucional do TCU aos seus clientes, pois a "transparência no resultado e na forma de atuação do TCU é fundamental para o fortalecimento do controle externo" (TCU, 2010, p. 15);
- fiscalizações (FIS) – grupo de indicadores que corresponde às fiscalizações realizadas no período, oriundas da iniciativa do próprio TCU ou por solicitação do Congresso Nacional, por suas Casas e comissões, "para verificar a legalidade, a economicidade, a legitimidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade de atos, contratos e fatos administrativos" (TCU, 2010, p. 57); a fiscalização inclui os instrumentos de levantamento, inspeção, auditoria, acompanhamento e monitoramento;
- fiscalização de obras públicas (FO) – grupo de indicadores relacionados à fiscalização de obras públicas; a Lei de Diretrizes Orçamentárias determina que o TCU apresente relatório sobre as obras realizadas pelo Governo Federal, indicando aquelas com indícios de irregularidades graves, com a finalidade de subsidiar a aprovação e o acompanhamento da Lei Orçamentária Anual; a lei pode até contemplar subtítulos relativos a obras e serviços com indícios de irregularidades graves, mas a execução física, orçamentária e financeira dos contratos, convênios, etapas, parcelas ou sub-trechos em que foram identificados os indícios fica condicionada à adoção de medidas saneadoras pelo órgão ou entidade responsável, sujeitas à prévia deliberação da Comissão Mista;

> A LDO/2010 considera irregularidades graves os atos e os fatos que recomendem a suspensão cautelar das execuções física, orçamentária e financeira do contrato, convênio ou instrumento congênere, ou de etapa, parcela, trecho ou sub-trecho da obra ou serviço, que sendo materialmente relevantes, tenham potencialidade de ocasionar prejuízos significativos ao erário ou a terceiros, possam ensejar nulidade de procedimento licitatório ou de contrato, ou configurem graves desvios relativamente aos princípios a que está submetida a Administração Pública (TCU, 2010, p. 59);

- gerenciais (GER) - grupo de indicadores que exalta o desempenho institucional ou indica a adoção de ferramentas ligadas ao *New Public Management*; alguns dos indicadores indicam apenas o momento em que ferramentas de gestão foram adotadas;
- indicadores internos (II) - grupo ao qual pertencem indicadores utilizados internamente, mas que eventualmente foram divulgados;
- orçamentários (O) - grupo ao qual pertencem os indicadores orçamentários relativos ao orçamento do TCU e a participação deste em relação ao Orçamento Geral da União;

- ouvidoria (OUV) - grupo ao qual pertencem os indicadores relacionados às solicitações recebidas através da Ouvidoria do TCU, cuja atribuição é “receber informação a respeito de irregularidade em ato administrativo praticado por agente público jurisdicionado ao Tribunal, envolvendo recursos federais” (TCU, 2010, p. 31);
- processos de controle externo (PCE) - grupo ao qual pertencem os indicadores relativos às ações e processos de controle externo do TCU;
- processos de tomada e prestação de contas (PCT) - grupo de indicadores que inclui aqueles relacionados às prestações e tomadas de contas relativas a administradores de bens e valores públicos;
- processos de desestatização (PDES) - grupo ao qual pertencem indicadores ligados aos processos de desestatização; o TCU tem entre suas competências, acompanhar, fiscalizar e avaliar as desestatizações realizadas pelo Governo Federal, incluindo a privatização de empresas e instituições financeiras e a concessão, permissão e autorização para exploração de serviço público (TCU, 2010, p. 64);
- processos de denúncias, representações e consultas (PDRC) – grupo de indicadores que inclui os “instrumentos por meio dos quais cidadãos e gestores públicos podem acionar diretamente a atuação do TCU” (TCU, 2010, p. 30);
- processos de fiscalização (PFIS) – grupo de indicadores relacionados especificamente aos processos de fiscalização;
- projetos (PJT) – grupo de indicadores relacionados aos projetos desenvolvidos pelo TCU, uma vez que a “gestão de projetos contribui para o aperfeiçoamento de processos de trabalho e o fortalecimento das ações de controle voltadas para a melhoria do desempenho da gestão pública” (TCU, 2010, p. 22);
- processos de atos de pessoal (PPES) - grupo ao qual pertencem os indicadores relacionados aos processos e atos de pessoal; o TCU “aprecia, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadoria, reforma e pensão”, assim como “fiscaliza a legalidade das despesas efetuadas com pagamento de pessoal, inclusive quanto à adequação às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal” (TCU, 2010, p. 62);
- processos em geral (PRC) – grupo ao qual pertencem os indicadores dos processos relativos às ações de controle externo, como uma visão geral, incluindo todos os processos que também são controlados em outros grupos específicos;
- programas de governo (PRO) - grupo ao qual pertencem indicadores relativos à avaliação de programas de Governo, as chamadas auditorias operacionais; a finalidade desse tipo de

auditoria é “contribuir para a melhoria do desempenho de programas de governo e, ainda, aumentar a efetividade do controle, por meio da mobilização de atores sociais no acompanhamento e na avaliação dos objetivos, da implementação e dos resultados das políticas públicas” (TCU, 2010, p. 63); isso significa verificar se a aplicação de recursos estatais tem alcançado os objetivos fixados e identificar pontos que podem ser utilizados como padrão de aferimento, bem como oportunidades de melhoria;

- recursos (REC) - grupo ao qual pertencem os indicadores relacionados aos recursos interpostos contra as decisões do TCU; o TCU observa os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, o que permite as espécies recursais previstas na Lei Orgânica do TCU (artigos 32 e 48) (BRASIL, 1992), permitindo a revisão das decisões proferidas, favorecendo o saneamento de falhas que porventura existam nos processos (TCU, 2010, p. 62);
- recursos humanos (RH) – grupo ao qual pertencem os indicadores relacionados ao pessoal disponível para o trabalho do TCU;
- treinamento de recursos humanos (RHT) – grupo ao qual pertencem os indicadores relacionados ao treinamento dos servidores do TCU, com atividades de capacitação e treinamento realizadas pelo Instituto Serzedello Corrêa (ISC);
- relações institucionais (RI) – grupo que contém indicadores que demonstram as relações do TCU com instituições, com o intuito de obter cooperação técnica através de acordos e convênios, trocar informações através de processos, ter *feedback* das ações executadas etc.

Uma vez agrupados, os indicadores foram analisados considerando os aspectos de clareza, estabilidade, confiabilidade da informação e conteúdo informacional.

Clareza é representada pela definição explícita do conteúdo informacional do indicador analisado, em pelo menos em um dos relatórios em que aparece. Exemplo disso é o indicador do TCU no Plano Plurianual (PPA), o “índice de apreciação de processos do PPA 2004/2007” (TCU, 2005, p. 45):

> O Plano Plurianual 2004–2007 contempla um único programa sob responsabilidade do TCU: o Programa de Controle Externo. Para mensurar o desempenho desse programa, foi estabelecido índice específico, cuja fórmula de cálculo é: (processos apreciados no ano) / (processos em estoque em 31/12 do ano anterior + processos autuados no ano). Por processos apreciados no ano consideram-se todos os processos apreciados pelo Tribunal, de forma conclusiva ou não. Por processos em estoque consideram-se apenas os processos abertos, exceto administrativos, estágio probatório, cobrança executiva e processos típicos da Conjur. Por processos autuados no ano consideram-se os processos de controle externo, exceto cobrança executiva.

Indicadores contendo quantitativos que foram mencionados, mas não foram definidos explicitamente, foram definidos como se não tivessem clareza. Exemplo disso é o indicador "matérias positivas a respeito do TCU publicadas" (TCU, 2003, p. 31), incluído no quadro de metas do período, sem descrição no texto.

Estabilidade é representada pela quantidade de relatórios em que o indicador está presente em relação ao número de relatórios analisados. Ghisi (2000) afirmou:

> [...] a utilização dos indicadores requer como pré-requisito a existência de uma certa estabilidade de procedimentos, devendo-se evitar a introdução de constantes inovações. Em face da exigência dessa perenidade, as decisões de se utilizarem indicadores devem ser precedidas de um meticuloso processo de seleção do conjunto de indicadores a ser adotado, evitando-se freqüentes substituições posteriores.

Nesse sentido, a estabilidade dos indicadores é importante para a comparabilidade do desempenho entre os períodos analisados, pois não há como comparar se o desempenho melhorou ou piorou em relação a períodos anteriores se os termos de comparação, os indicadores, não são os mesmos.

Confiabilidade da informação é representada pela divulgação de um indicador mais de uma vez, com informações divergentes para o mesmo período, em relatórios diferentes ou no mesmo relatório. Exemplo disso é o indicador "fiscalizações realizadas", que foi apresentado no Relatório de Gestão 2007 (TCU, 2008, p. 42) com valor de 723 fiscalizações realizadas, sendo apresentado nos Relatórios de Gestão 2008 (TCU, 2009, p. 54) e 2009 (TCU, 2010, p. 58), com o valor de 710 fiscalizações realizadas.

Conteúdo informacional é representado pela informação contida no indicador de acordo com o tipo de indicador utilizado. De acordo com a classificação aqui utilizada, os tipos de indicadores podem ser os seguintes: *input*, *process*, *output* e *outcome*.

Conforme dito anteriormente, uma organização pode ser observada através de seus processos. Qualquer processo organizacional pode ser decomposto em *inputs* (entradas), que são os recursos que são utilizados no processo, os processos de transformação (*process*), que consomem esses recursos para criar ou fornecer algo de valor, e *outputs* (saídas), que são a consequência do processo na forma de produto intermediário ou final (SIMONS, 2000).

Além disso, o monitoramento das saídas e o impacto que elas causam no receptor da informação ou produto são os indicadores mais preciosos (*outcomes* ou *impacts*) (SLOAN, 1995). Outra questão importante refere-se aos preceitos de economicidade, eficiência e efetividade.

Ghisi (2000) afirmou que o desempenho está associado ao alcance de objetivos e metas estabelecidos em cinco dimensões: economicidade, eficácia, eficiência, qualidade e

efetividade. Além disso, também afirmou que normalmente os indicadores possuem variáveis de custo, tempo, quantidade e qualidade.

Nesse sentido, Troden (1995) afirma que devem ser consideradas quatro medidas de desempenho, em seu trabalho sobre auditoria de desempenho: *output* (quanto ao trabalho realizado), eficiência (unidade de custo e produtividade), a efetividade (tempestividade e precisão do processo de trabalho) e resultados (impactos, resultados e satisfação do consumidor). O autor considera que as medidas de resultado devem ter sempre mais ênfase, pois verdadeiramente demonstram o impacto do trabalho.

Após essas definições, inclusive de autores que pesquisam diretamente sobre SAI's ou trabalham nelas, como o ex-Ministro do TCU Adhemar Paladini Ghisi (GHISI, 2000), foi estabelecido um parâmetro para análise dos indicadores observados, de acordo com a descrição a seguir.

A utilização de variáveis de mais de um grupo acima descrito é necessária para se alcançar as dimensões de desempenho, desde que se faça um relacionamento entre elas. Por exemplo: uma variável que determine a quantidade de processos analisados (*output*) em determinado período possui pouco conteúdo informacional. A variável que exprime a quantidade de horas de trabalho despendidas (*input*) na análise de processos no período, também é uma variável com pouco conteúdo informacional.

Já a variável de quantidade de horas de trabalho despendidas por processo analisado no período já contempla um nível informacional maior, pois entra no campo de eficiência de utilização do recurso (*process*). É importante notar que a simples utilização de quantidade de horas despendidas na análise de processos já implica em custo da hora de trabalho do servidor, através do valor da hora de trabalho. Nesse caso, o custo entra no campo da economicidade na utilização de recursos.

Outra variável que se pode envolver nesse processo é o tempo necessário para a análise de um processo ou, com mais conteúdo informacional, o tempo médio de análise de um processo, o que envolve não só o tempo gasto na análise do mesmo, mas também o tempo de tramitação deste.

No entanto o maior problema está em verificar a qualidade da análise do processo, pois nesse caso é difícil criar parâmetros para mensurar tal variável. Com relação ao impacto (*outcome*) causado pelo processo, há que se verificar como o cliente interpreta o resultado de tal processo. Tal interpretação está relacionada à efetividade do processo com relação à entrega das saídas, não só pela quantidade entregue, mas pela qualidade. Isso implica em verificar se as melhoras ocorridas no processo impactam no desempenho da organização.

Desse modo, cada um dos indicadores foi avaliado e classificado de acordo com o tipo de participação no processo:

- *input* – quando se trata de elemento ou recurso utilizado no processo, incluindo aqueles que tratam da economicidade desses recursos (exemplos: servidores no final do período, orçamento do TCU no Orçamento Geral da União, ouvidorias recebidas etc.);
- *process* – quando se trata de processo utilizado na transformação dos recursos utilizados para originar os *outputs*, incluídos aqueles indicadores que representam eficiência de processo e utilização de ferramentas de gestão (exemplos: tempo médio de constituição do processo de cobrança executiva, tempo médio global de tramitação de processos, processos distribuídos *per capita* etc.);
- *output* – quando se trata de serviço ou produto final do processo, mesmo que seja um processo interno, isto é, produtos intermediários e finais de processos analisados (títulos executivos encaminhados, processos julgados ou apreciados de forma conclusiva, programas de Governo avaliados etc.);
- *outcome* – quando se trata do resultado de um processo ou do impacto que um *output* causa no receptor do serviço ou produto, incluindo aqueles que representam a efetividade do processo ou do trabalho do TCU (exemplos: percentual das recomendações atendidas, resultado institucional, índice de satisfação dos servidores etc.).

Para os indicadores explicitamente utilizados como meta de período, além dos quatro aspectos citados anteriormente, ainda foram verificados outros aspectos: motivação, valoração e avaliação.

Motivação é representada pela explicação do motivo pelo qual o indicador foi utilizado como meta. Foi verificado se há explicitamente declarado o motivo pelo qual o indicador está sendo utilizado como meta e o que se pretende mensurar com a sua utilização.

Valoração é representada pela explicação do motivo pelo qual o valor da meta foi estabelecido. Uma vez que a meta do indicador para um período possui um valor a ser alcançado, foi verificado se há declaração de como foi determinado esse valor e os critérios utilizados nessa mensuração.

Avaliação é representada pela explicação do resultado em relação às metas estabelecidas, se existe explicação sobre o alcance ou não das metas. Em se tratando de desempenho, de cumprimento de metas, a ausência de explicação sobre metas alcançadas não deve ser necessária, sendo evidenciadas somente as metas não alcançadas. Exemplo disso ocorre no Relatório de Gestão de 2005, sobre o não cumprimento das metas para os indicadores de processos, os indicadores “processos apreciados de forma conclusiva”,

“processos de contas de 2004 apreciados”, “processos de fiscalização de 2004 e 1º semestre de 2005 apreciados”, “processos de fiscalização até 2003 apreciados” e “processos de tomadas de contas especiais apreciados”, justificando (TCU, 2006, p. 27):

> A meta relacionada à apreciação de processos de controle externo ficou aquém do estabelecido, essencialmente, em função da complexidade crescente desses processos, da expressiva alocação de esforços extras para a realização de fiscalizações para subsidiar a CPMI dos Correios, assim como em razão do fato de o TCU ter funcionado, praticamente durante todo o ano de 2005, com dois ministros a menos em decorrência de aposentadorias ocorridas em 2003 e 2004. Mesmo com a posse do ministro Augusto Nardes, em 2005, ainda permanece a vaga de um ministro, fato que tem impacto direto no quantitativo de processos apreciados.

Esses são os aspectos a serem considerados na avaliação dos indicadores extraídos dos relatórios de gestão do TCU.

5 – ANÁLISE DOS DOCUMENTOS E RESULTADOS

Para uma visão geral dos indicadores, foram levantadas as quantidades totais de indicadores por grupo, de acordo com seu aparecimento ao longo dos relatórios anuais, conforme a tabela 1. A tabela apresenta o grupo de indicadores (primeira coluna), a quantidade de indicadores do grupo encontrado no respectivo relatório anual e o total de indicadores do grupo encontrados nos relatórios analisados (última coluna).

Tabela 1 – Número de indicadores evidenciados por ano, em cada grupo de indicadores.

Tipo	93	94	95	96	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	Total
CEX	1	1	1	1					1	1	2	3	4	3	2	1	2	5
DI	3									1		1	1	1				5
FIS	3		3		2	2	2	1	2	3	3	4	9	3	3	3	3	23
FO			1	1	1			1	3	3	2	2	2	3	4	3	3	6
GER							4	3	5	5	5	8	9	10	10	9	9	13
II	5	2	2	2	2	2	2	2	3									5
O	2	2	2	2	2	2	2	3	3	3	2	4	4	4	4	4	4	5
OUV												1	1	1	1	1	1	1
PCE	5		1			1	1	1	2	3	3	14	9	9	5	5	7	24
PCT	1								8	4	4	6	5	5	2	2	2	21
PDES												1	1	1	1	1		2
PDRC	4								2	3	5	6	6	6	6	6	6	9
PFIS					1	1			2	3	2	2	2	1				11
PJT											3	2	2	2	2	2	2	3
PPES									1	4	7	5	5	4	4	2	3	12
PRC							1	2		1	1	2	4	1	1	2	1	9
PRO							1		1	2	2	2	2	2	2	1	1	4
REC	1							1	3	2	2	2	1	3	2	2	1	6
RH	4	4	4	4	4	4	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	4
RHT	1	3	5	7	8	8	8	1	3	3	2	5	6	3	5	6	3	8
RI	7	6	7	8	8	7	7	9	12	13	8	8	5	6	6	7	10	24
Total	37	18	26	25	28	27	31	27	54	57	56	81	81	71	63	60	61	200

Como mostrado na referida tabela, é possível verificar a presença de indicadores dos grupos ao longo dos períodos. Alguns grupos estão presentes em todos os períodos (O, RH, RHT e RI). Esses grupos contêm indicadores que são recursos necessários ao funcionamento do TCU (O e RH), aperfeiçoamento desses recursos (RHT) e um processo importante para o trabalho do TCU (RI). Outros grupos aparecem em determinado relatório e depois se tornam constantes no período avaliado (GER, OUV, PDES, PJT e PPES). Esses grupos incluem indicadores ligados à melhoria da gestão (GER e PJT), relação com clientes (OUV) e cumprimento de prerrogativas constitucionais (PDES e PPES). O grupo II aparece nos relatórios de forma constante desde 1993 até 2001. Os demais grupos apresentam-se de forma intermitente ao longo do período.

A quantidade total de indicadores utilizados no relatório de gestão anual está calculada na última coluna da tabela anterior. Para melhor visualização, a apresentação de tais valores é mostrada no Gráfico 1.

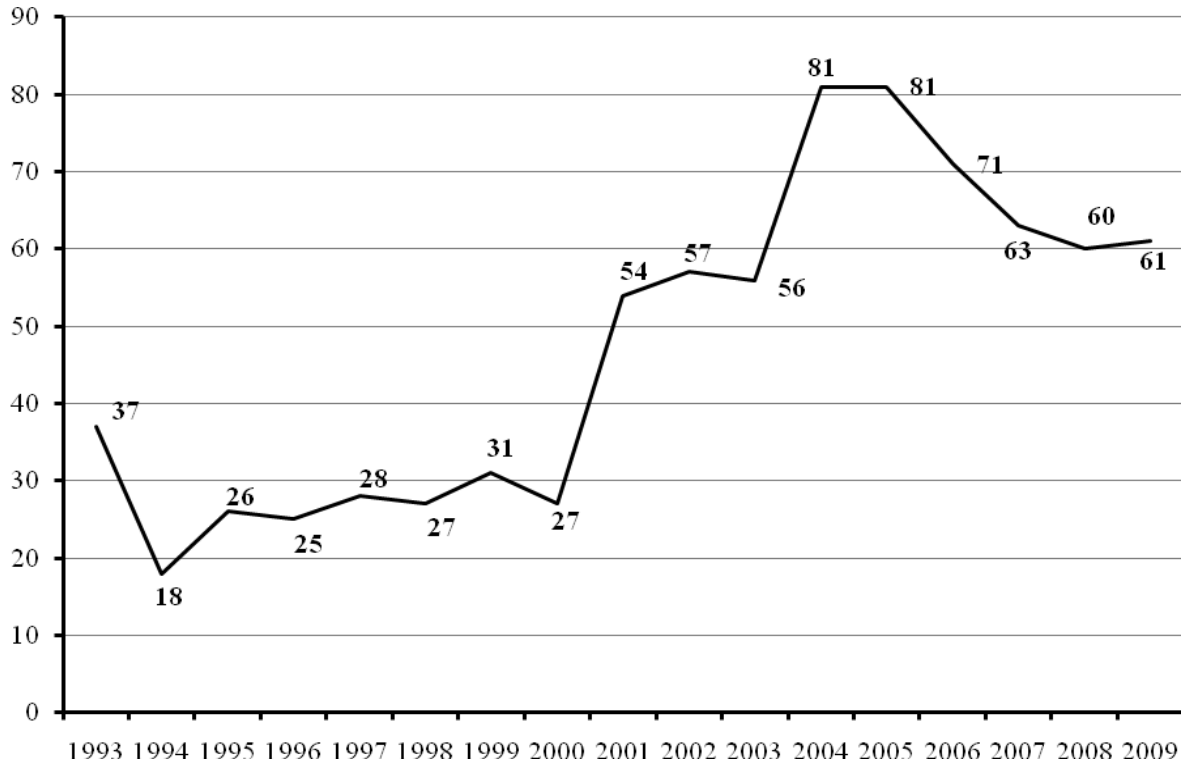

Gráfico 1 – Quantidade de indicadores existentes em cada Relatório de Gestão anual do TCU.

Esse gráfico demonstra que há um aumento dos indicadores apresentados ao longo do tempo, até 2004 e 2005 (81), com um decréscimo nos últimos períodos para um patamar aproximado de 60 indicadores.

O primeiro aspecto a ser observado é a clareza na definição dos indicadores apresentados.

De um modo geral, os indicadores são apenas citados ao longo do relatório sem qualquer explicação de seu significado. Não há informação sobre a definição do indicador ou mesmo o que se pretende medir com ele. Em outros casos, como no caso das cobranças executivas, há uma explicação sobre como são formados tais processos, o que o indicador está medindo, possuindo até informação mais detalhada sobre andamento do processo após ter sido encaminhado.

Na grande maioria das vezes, o próprio nome do indicador já leva ao entendimento de seu significado, mas existem indicadores que necessitam uma explicação mais complexa. Indicadores como “processos emitidos ao Ministério Público da União”, “divulgações da

assessoria de imprensa (quantidade de *press-releases*)", "Boletim do TCU (número de boletins no período)", entre outros, são auto-explicativos. No entanto, outros indicadores são mais complexos e necessitam de explicação mais detalhada, principalmente para o usuário do relatório que não tem conhecimento básico sobre o funcionamento do TCU. Nesse caso, indicadores como "tempo médio de constituição do processo de cobrança executiva (em dias)", "homens-dia de fiscalização", "utilização de matriz de planejamento em fiscalizações operacionais", entre outros, necessitam de uma explicação mais aprofundada ao usuário.

O segundo aspecto a ser observado é a estabilidade na presença do indicador nos relatórios do período analisado, isto é, a quantidade de vezes que um indicador é apresentado em relação ao total de relatórios analisados (17 relatórios no total). O Gráfico 2, apresenta o total de vezes em que cada um dos indicadores estiveram presentes nos relatórios de gestão do período analisado.

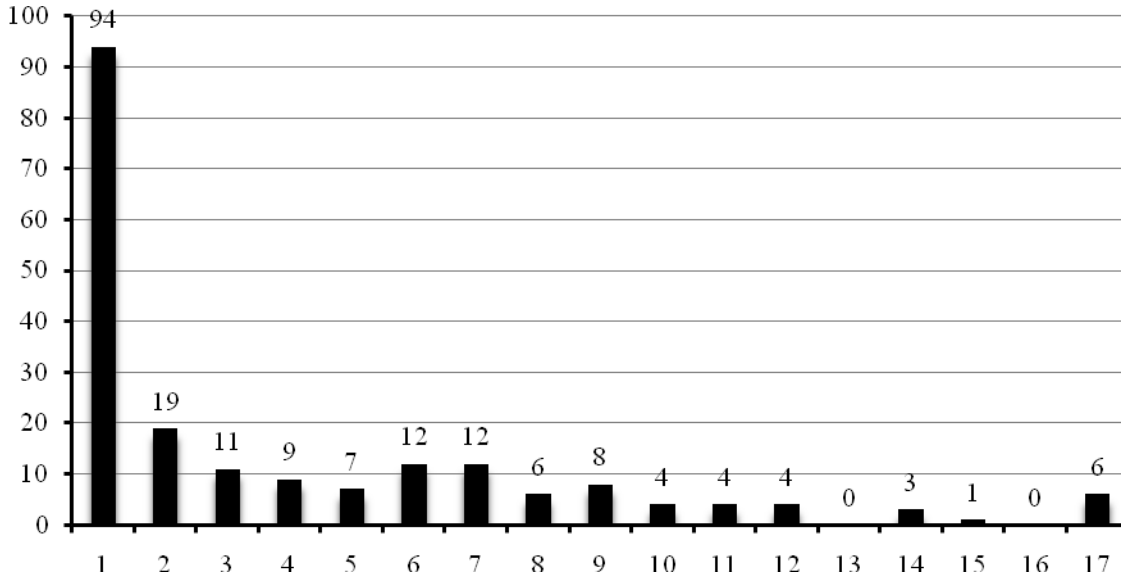

Gráfico 2 – Número de indicadores de acordo com a quantidade de relatórios de gestão em que estão presentes.

Esse gráfico demonstra que quase metade dos indicadores (94) está presente em apenas um relatório e apenas seis indicadores estão presentes em todos os relatórios de gestão do período analisado. A maior frequência, depois dos que aparecem em apenas um relatório, são dois (19 indicadores), três (11), seis (12) e sete (12) relatórios.

Como o período analisado é extenso e corresponde a um período no qual o TCU sofreu várias mudanças, principalmente com a adoção de programas de qualidade e de ferramentas de gestão (gestão por competências, *balanced scorecard* e gestão por diretrizes), analisou-se a estabilidade dos indicadores acima mencionada para diferentes períodos.

Desse modo, verificou-se em primeiro lugar o período para o qual o TCU começou a apresentar indicadores utilizados como meta, correspondendo aos relatórios de gestão de 2000 a 2009. Depois, foram utilizados apenas os relatórios que continham o quadro comparativo de metas com o realizado, constituindo-se nos relatórios de gestão de 2001 a 2009. Por último, decidiu-se verificar os dois últimos blocos de relatórios de acordo com a estrutura apresentada na seção anterior, isto é, os blocos dos relatórios de 2001 a 2005 e de 2006 a 2009. A tabela 2 apresenta uma contagem dos indicadores que aparecem certo número de vezes nos relatórios de gestão no período. A tabela ainda apresenta a participação relativa em relação ao número total de indicadores apresentados no período analisado.

Tabela 2 – Estabilidade dos indicadores por período.

n°. relatórios	**1993 a 2009**		**2000 a 2009**		**2001 a 2009**		**2001 a 2005**		**2006 a 2009**	
	Quant.	**Perc.**	**Quant.**	**Perc.**	**Quant.**	**Perc.**	**Quant.**	**Perc.**	**Quant.**	**Perc.**
1	94	47,00	75	43,10	74	46,25	74	48,68	20	22,99
2	19	9,50	20	11,49	19	11,88	33	21,71	12	13,79
3	11	5,50	12	6,90	11	6,88	14	9,21	9	10,34
4	9	4,50	11	6,32	13	8,13	8	5,26	46	52,87
5	7	3,50	10	5,75	10	6,25	23	15,13		
6	12	6,00	12	6,90	11	6,88				
7	12	6,00	11	6,32	0	0,00				
8	6	3,00	4	2,30	4	2,50				
9	8	4,00	6	3,45	18	11,25				
10	4	2,00	13	7,47						
11	4	2,00								
12	4	2,00								
13	0	0,00								
14	3	1,50								
15	1	0,50								
16	0	0,00								
17	6	3,00								
Total	200	100,00	174	100,00	160	100,00	152	100,00	87	100,00

Conforme pode ser verificado na tabela, tomando-se por base os períodos analisados, observa-se que a participação relativa no número máximo de relatórios possíveis para o período aumenta, de 3,00% no primeiro período para 52,87% no último período, sugerindo uma maior constância dos indicadores utilizados no último período analisado.

Esse resultado trouxe uma reflexão sobre a sugestão acima, visto que existe uma tendência generalizada de que quanto menor o período, menor o número de indicadores apresentados e consequentemente uma maior quantidade relativa de indicadores apresentados em todos os relatórios do período analisado. No entanto, se for verificada a participação relativa em períodos com pequena diferença entre o número de relatórios analisados, como nos dois últimos períodos (período de 2001 a 2005, com cinco relatórios, e período de 2006 a 2009, com quatro relatórios), verifica-se que a participação relativa no último período

corresponde a mais de 50% dos indicadores presentes em todos os relatórios, contra pouco mais de 15% no penúltimo período.

Outro aspecto verificado é a confiabilidade espelhada pela informação contida no relatório. Nesse caso, indicadores que foram apresentados mostrando um comparativo com períodos anteriores, quando os valores anteriores foram verificados com os respectivos relatórios, não correspondiam aos valores apresentados. Isso ocorreu com 28 dos 200 indicadores analisados. Em 14 deles isso ocorreu apenas em um relatório, em 10 em dois relatórios, em 2 em três relatórios, uma vez em quatro relatórios e uma vez em seis relatórios. Esse último refere-se ao indicador "processos apreciados de forma conclusiva", considerado um indicador global importante para o TCU.

Além do fator considerado no parágrafo anterior, para cinco indicadores houve a apresentação de informação com valores diferentes no mesmo relatório. A informação contida no texto do relatório, ou mesmo em quadros ou tabelas não estava de acordo com a informação apresentada em gráficos ou na tabela de metas do período. O indicador no qual isso ocorreu em mais relatórios foi o de "homens-dia de fiscalização": no relatório de 2003 mostrou 40.627 no texto e 40.580 no quadro de metas; no de 2005, apresentou 44.421 no texto e 44.951 no quadro de metas; no de 2006 mostrou 37.863 no texto e 38.423 no quadro de metas; e no de 2009 apresentou 47.673 no texto e 47.625 no quadro de metas.

Nesses dois casos, foram consideradas as informações apenas dos indicadores brutos, sem considerar as metas estabelecidas e os detalhamentos dos indicadores. Isso sugere uma inconsistência na geração da informação que pode levar à desconfiança do usuário em relação à informação divulgada no relatório.

A análise dos aspectos anteriores possibilita uma ideia geral sobre a apresentação dos indicadores nos relatórios de gestão, dando uma visão geral da evolução dos indicadores, mas não contém nenhuma informação sobre o conteúdo informacional destes.

Dessa forma, é necessário que se passe para um segundo momento, no qual os indicadores devem ser verificados quanto ao seu conteúdo informacional. O trabalho do TCU é representado praticamente por um trabalho intelectual cuja mensuração é de difícil especificação, tendo em vista que os critérios de qualidade suplantam os critérios de quantidade. Por exemplo: não se pode analisar somente a quantidade de fiscalizações realizadas ou a quantidade de processos julgados sem considerar a qualidade do trabalho realizado. Portanto, critérios quantitativos acabam tendo um conteúdo informacional menor do que critérios qualitativos nesses casos.

Conforme explicado na seção anterior, os indicadores foram quantificados de acordo com o tipo ao qual pertencem. O gráfico 3, na página seguinte, mostra a quantidade de indicadores de cada um dos tipos de participação nos processos do TCU.

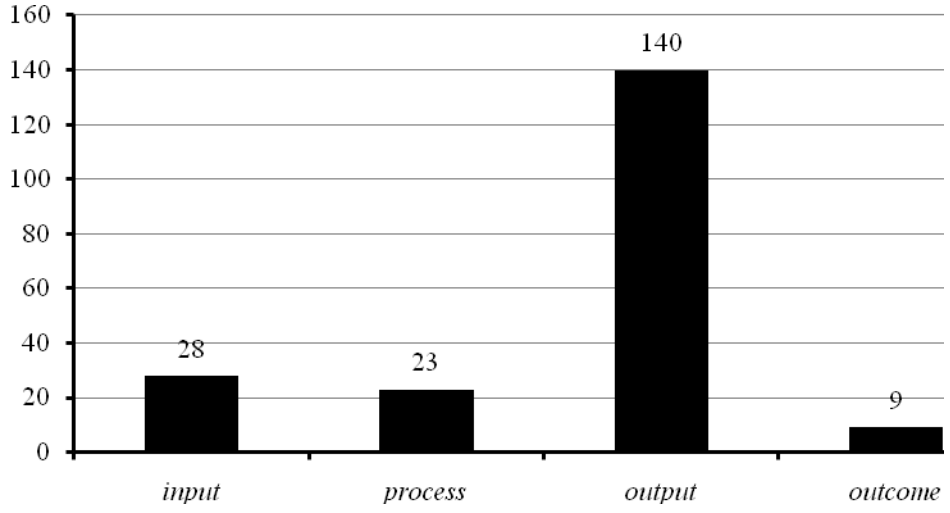

Gráfico 3 – Quantidade de indicadores de acordo com o tipo de participação nos processos do TCU.

A análise desse gráfico demonstra que a grande maioria dos indicadores analisados é de *output* (139 indicadores, quase 70% do total de indicadores). Somente 9 indicadores são do tipo *outcome*.

Sloan (1995), em relação aos tipos de indicadores, salienta que os de *input* normalmente são medidos pelo custo financeiro e com pessoal. Como Sloan (1995) tratou apenas de auditoria de desempenho, não incluiu os *inputs* que representam quantidades de elementos sobre os quais acontecerão processos (processos autuados que serão julgados, por exemplo).

Sobre *process*, Sloan (1995) afirma que normalmente são indicadores internos e pouco divulgados. Já sobre *outputs*, o autor questiona se alguns produtos entregues podem ser considerados de modo apenas quantitativo, isto é, se a avaliação de um programa de Governo pode ser considerada uma "unidade" sem considerar a qualidade da avaliação realizada. Mesmo assim, o autor considera que os *outputs* representam os produtos ou serviços entregues pela organização.

Por último, com relação aos *outcomes*, Sloan (1995) afirma que são difíceis de medir e que é a área de mensuração de desempenho mais contenciosa, pois trata da qualidade do serviço realizado e envolve a colaboração dos auditados e a análise dos clientes dos *outputs* entregues.

Desse modo, percebe-se que no caso do TCU, o uso de medidas de output é utilizado intensamente, o que proporciona informação sobre os produtos e serviços entregues, mas não sobre sua qualidade.

Dentro desse princípio, é possível verificar para cada relatório de gestão qual a composição relativa dos indicadores pelos tipos mencionados. O gráfico 4 apresenta os indicadores por tipo de participação no processo de acordo com o relatório de gestão anual. Em todos os relatórios de gestão há uma participação maior dos indicadores de *output*. Isso pode demonstrar que o gestor do TCU tem uma tendência de demonstrar a capacidade de entregar os serviços e produtos da organização. Com relação aos indicadores de *outcome*, aparecem em 1995 e depois somente a partir de 1999, sendo sempre o tipo de indicador com menor frequência.

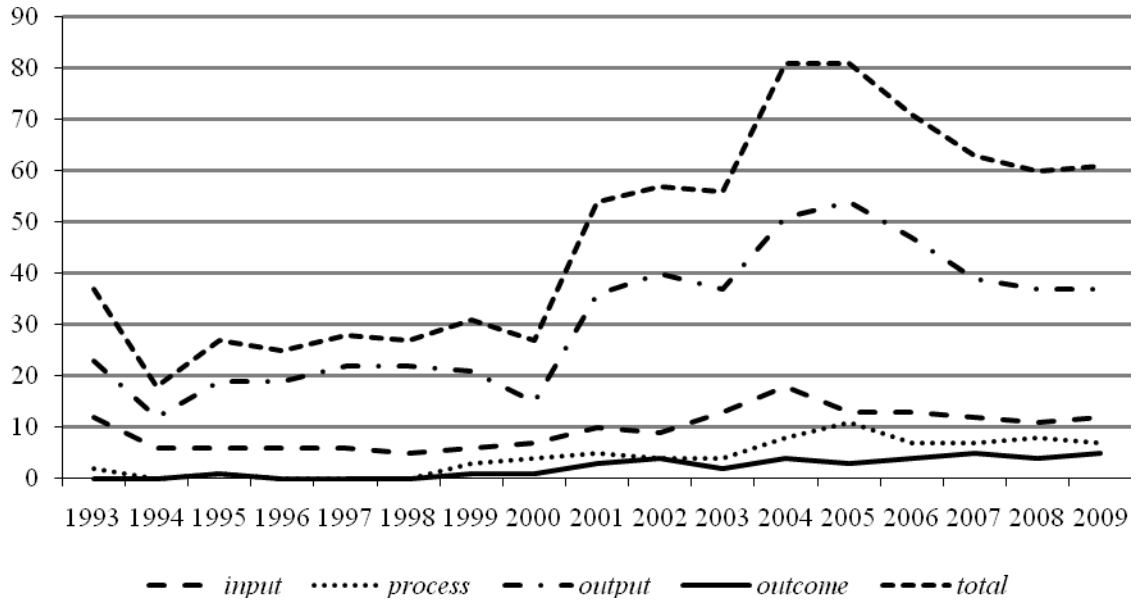

Gráfico 4 – Indicadores por tipo de participação nos processos do TCU por relatório de gestão anual.

A tabela 3, na página seguinte, apresenta os quantitativos expressos no gráfico 4, incluindo o percentual de participação de cada tipo de indicador em relação ao total de indicadores apresentados no respectivo relatório de gestão. Por essa tabela é possível verificar que os indicadores de *output*, como visto no gráfico 4, representam a maior quantidade dos indicadores nos relatórios, tendo uma representação relativa sempre maior que 60%. Os indicadores de *outcome* possuem baixa freqüência nos relatórios, mas sua participação relativa tem aumentado nos últimos anos, notadamente de 2006 em diante. Esse ligeiro aumento na representação relativa dos indicadores de *outcome* pode representar uma tendência dos gestores do TCU em buscar a utilização de indicadores dessa natureza.

Tabela 3 – Quantidade de indicadores por tipo de participação no processo por relatório de gestão anual, com o percentual de participação em relação ao total de indicadores do respectivo relatório.

ano	*input*		*process*		*output*		*outcome*		total	
	Quant.	Perc.	Quant.	Perc.	Quant.	Perc.	Quant.	Perc.	Quant.	Perc.
1993	12	32,43	2	5,41	23	62,16	0	0,00	37	100,00
1994	6	33,33	0	0,00	12	66,67	0	0,00	18	100,00
1995	6	22,22	1	3,70	19	70,37	1	3,70	27	100,00
1996	6	24,00	0	0,00	19	76,00	0	0,00	25	100,00
1997	6	21,43	0	0,00	22	78,57	0	0,00	28	100,00
1998	5	18,52	0	0,00	22	81,48	0	0,00	27	100,00
1999	6	19,35	3	9,68	21	67,74	1	3,23	31	100,00
2000	7	25,93	4	14,81	15	55,56	1	3,70	27	100,00
2001	10	18,52	5	9,26	36	66,67	3	5,56	54	100,00
2002	9	15,79	4	7,02	40	70,18	4	7,02	57	100,00
2003	13	23,21	4	7,14	37	66,07	2	3,57	56	100,00
2004	18	22,22	8	9,88	51	62,96	4	4,94	81	100,00
2005	13	16,05	11	13,58	54	66,67	3	3,70	81	100,00
2006	13	18,31	7	9,86	47	66,20	4	5,63	71	100,00
2007	12	19,05	7	11,11	39	61,90	5	7,94	63	100,00
2008	11	18,33	8	13,33	37	61,67	4	6,67	60	100,00
2009	12	19,67	7	11,48	37	60,66	5	8,20	61	100,00

Nos relatórios de gestão analisados estão representados indicadores que possuem meta para o período coberto pelo respectivo relatório. Como o alcance das metas é uma medida da eficácia do trabalho realizado em relação ao previsto, foi feita uma análise para verificar quantos eram os indicadores que foram utilizados como meta, assim como os aspectos de clareza, estabilidade, confiabilidade na informação e conteúdo informacional, acrescidos dos aspectos de motivação, valoração e avaliação, específicos para esses indicadores. Cabe ressaltar que apenas a partir do ano de 2001 é que os relatórios passaram a ter um quadro comparativo específico com as metas e o realizado no período.

Com relação à clareza, ocorre com os indicadores utilizados como meta o mesmo que ocorreu com todos os indicadores juntos, isto é, poucos são os indicadores que possuem uma definição explícita de seu significado.

No aspecto relativo à estabilidade, o gráfico 5, na página seguinte, apresenta o número de relatórios nos quais os indicadores utilizados como meta estão presentes. A grande maioria dos indicadores utilizados como meta aparece uma única vez (29 indicadores de 45 utilizados como meta, ou seja, quase 65% dos indicadores). O indicador utilizado como meta que esteve presente o maior número de vezes (9) é o indicador “atos de pessoal apreciados”, que apareceu de forma constante nos relatórios, de 2001 a 2009.

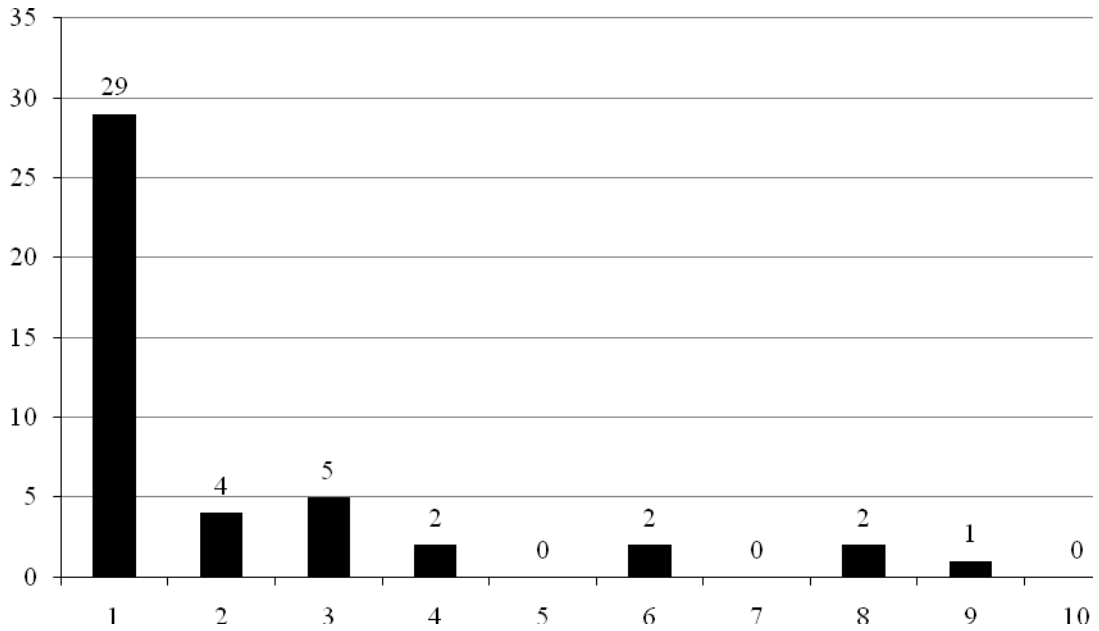

Gráfico 5 - Número de indicadores utilizados como meta de acordo com a quantidade relatórios de gestão do TCU em que estão presentes.

Quanto ao aspecto de confiabilidade da informação divulgada, foi verificado que, dos 45 indicadores utilizados como meta, 5 apresentaram valores diferentes para um mesmo período, em relatórios diferentes ou no mesmo relatório. Entre eles está o exemplo citado na avaliação da confiabilidade de total de indicadores, o indicador de "homens-dia de fiscalização".

O gráfico 6 apresenta a quantidade de indicadores utilizados como meta de acordo com o tipo do indicador, salientando o conteúdo informacional.

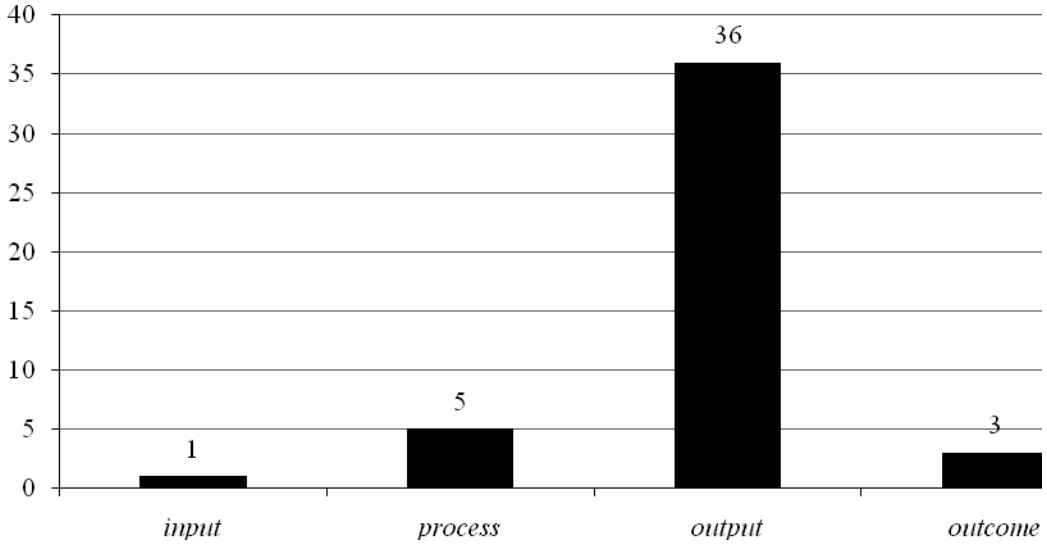

Gráfico 6 - Quantidade de indicadores utilizados como meta de acordo com o tipo de participação nos processos do TCU.

Pode ser verificado através do gráfico que os indicadores de *output* são os mais utilizados, correspondendo a 80% dos indicadores (36 de 45 indicadores). Os indicadores de *outcome*, que são considerados importantes na verificação do desempenho, são apenas 3 ao longo de todo o período analisado, representando menos de 7% dos indicadores utilizados.

Foi verificada a distribuição dos indicadores utilizados como meta de acordo com os relatórios analisados. O Gráfico 7 apresenta essa distribuição.

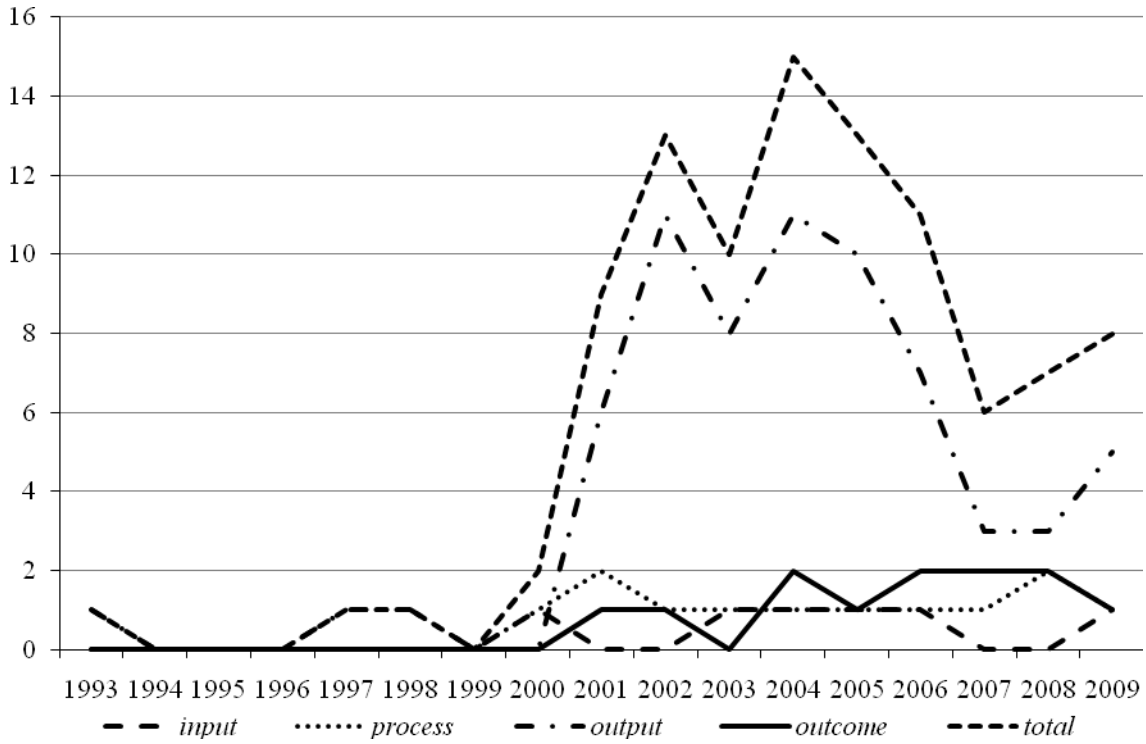

Gráfico 7 - Indicadores utilizados como meta por tipo de participação no processo por relatório de gestão anual.

Verifica-se a partir desse gráfico que em todos os relatórios nos quais há a menção de que os indicadores são utilizados como meta para o período os indicadores de *output* apresentam-se como os mais frequentes. No entanto, verifica-se que os indicadores de *output* tiveram uma participação maior nos relatórios de 2002 a 2006, com um declínio nos últimos três anos (2007 a 2009), sugerindo uma possível relação com o bloco do último período (2006 a 2009).

Embora em número menor, os indicadores de *outcome* estiveram presentes em praticamente todos os relatórios desde o momento em que foram apresentados pela primeira vez, em 2001 (exceto em 2003).

Após essa análise, foi feita a análise especificamente dos aspectos relacionados exclusivamente às metas: motivação, valoração e avaliação.

A motivação está relacionada à explicação do motivo pelo qual um indicador foi utilizado como meta do período. Para verificar se houve motivação, foram analisados os itens do relatório que tratavam das metas do período e também do estabelecimento de metas para o período seguinte.

O estabelecimento de metas para o período seguinte começou a ser realizado em 1999 para o ano seguinte. No entanto, nesse ano, a meta foi estabelecida de modo global: “elevar a efetividade no controle da gestão pública, em 10%, até dezembro de 2000” (TCU, 2000, p. 5). Segundo o mesmo relatório, para alcançar essa meta foram definidas medidas prioritárias, tais como, aprimorar os mecanismos de acompanhamento da gestão pública por áreas de maior risco, relevância ou materialidade, sistematizar mecanismos de integração com os demais órgãos de controle, racionalizar os procedimentos internos etc.

De um modo geral, não há qualquer menção em nenhum dos relatórios do período em que havia estabelecimento de metas sobre a motivação da escolha desses indicadores. A única informação que esclarece um pouco da motivação do uso dos indicadores como meta é apresentada no Relatório de Gestão de 2004 (TCU, 2003, 57): “Os indicadores definidos refletem as principais vertentes de atuação do TCU: análise de processos, realização de fiscalizações e apreciação de atos de pessoal.” Percebe-se então que há um conjunto de indicadores gerenciais que são utilizados internamente e que não são divulgados.

Outro aspecto a ser verificado refere-se à valoração das metas, isto é, uma explicação sobre como os valores das metas foram estabelecidos. Os primeiros relatórios analisados (2000 a 2002) apresentavam menção à quantificação das metas, não sobre sua exata quantificação, mas sim sobre percentuais de aumento em relação ao realizado no ano anterior, assim mesmo nunca para todos os indicadores. A valoração das metas era obtida a partir de diagnósticos institucionais.

A partir de 2004, o valor das metas aparece somente no próprio relatório em que é comparado ao valor realizado, sendo mostradas no relatório do período anterior apenas as diretrizes para o próximo período. Foi neste ano que foi implantada a gestão por diretrizes.

O último aspecto a ser analisado é o da avaliação, isto é, se há uma explicação para o cumprimento ou não das metas. De um modo geral os relatórios trazem comentários sobre as metas alcançadas e pouca explicação para as metas não cumpridas. Em 2003, há uma explicação geral para o não cumprimento de seis das doze metas estabelecidas. Com a implantação do Resultado Institucional em 2004 e a vinculação da remuneração dos servidores a esse indicador (TCU, 2006, 37): “Os indicadores constantes não exaurem o

conjunto definido no Plano de Diretrizes. Contempla os indicadores que vinculam a parcela remuneratória dos servidores referente à gratificação de desempenho.”

Quando se analisa o desempenho de uma instituição, além de verificar os processos internos, o estabelecimento e cumprimento de metas, e outras informações internas, é necessário efetuar uma comparação com outras organizações semelhantes (GHISI, 2000).

No caso das SAI’s, como o TCU, normalmente existe apenas uma organização por país. Nesse caso, qualquer análise realizada na tentativa de comparar organizações semelhantes ao TCU deve ser realizada utilizando-se a SAI dos países selecionados.

Dos relatórios das SAI’s analisadas, verifica-se que a SAI que mais utiliza indicadores de *outcome* é o GAO. Tanto o GAO quanto o NAO divulgam os indicadores de desempenho em seções específicas. No entanto, o GAO apresenta um nível de detalhamento mais elevado, informando ao leitor todos os passos utilizados para a geração da informação dos indicadores, assim como correções da informação divulgada.

A AGN e a TCE não apresentam informações sobre desempenho na forma de indicadores, apresentando apenas um relatório de atividades com poucos indicadores ao longo do texto, sem comparação com anos anteriores.

O TCU, em relação às SAI’s analisadas, aproxima-se mais da divulgação realizada pelo NAO, embora ele seja do modelo Westminster, do que da AGN e TCE, quês são cortes judicantes. O TCU e o NAO fizeram convênio para a troca de informações e experiências por dez anos (TCU, 2003), o que pode sugerir tal aproximação, até pelo uso do indicador de “relação custo-benefício das ações de controle”, que é muito enfatizado pelo NAO e, ao mesmo tempo, tão criticado por Talbot e Wiggan (2010).

6 - CONCLUSÕES

As reformas do *New Public Management* ocasionaram mudanças na estrutura e organização das entidades públicas. Além disso, os requisitos de *accountability* tornaram-se importantes para a transparência das ações dessas organizações.

Essas mudanças ocorreram nas organizações que são auditadas pelas entidades fiscalizadoras superiores (*Supreme Audit Institutions*, em inglês – SAI), fazendo com que estas entidades tivessem que se adaptar às alterações ocorridas no substrato de seu trabalho.

Além de alterar a forma de trabalho em função da mudança ocorrida nas entidades fiscalizadas, as SAI's também acabaram por implantar as reformas internamente, já que também são entidades públicas.

A necessidade de uma maior *accountability* por parte das entidades públicas também fez com que as SAI's se orientassem para uma ampliação da divulgação de seu desempenho. Algumas delas passaram até a adotar estratégias de comunicação para divulgação do seu trabalho.

No caso da SAI brasileira, o Tribunal de Conta da União (TCU), também esteve exposto a essas mudanças. Com isso em mente, foi feita uma análise do TCU em relação à mensuração e divulgação de seu desempenho. Essa análise foi feita utilizando-se os relatórios de gestão divulgados anualmente, sendo utilizados os relatórios de 1993 a 2009.

A leitura dos relatórios procurou contemplar os seguintes aspectos dos indicadores: clareza, estabilidade, confiabilidade e conteúdo informacional. Para os indicadores utilizados como meta, além desses foram analisados ainda os aspectos de motivação, valoração e avaliação.

A divulgação do desempenho do TCU, através dos relatórios de gestão, demonstrou pouca clareza na definição dos indicadores. De um modo geral os indicadores foram citados ao longo do texto, sem menção explícita de seu significado.

A estabilidade na divulgação dos indicadores no período analisado mostrou que quase metade dos indicadores foi mencionada uma única vez no período analisado (1993 a 2009). Por tratar-se de um período no qual o TCU passou por grandes mudanças, devido à adoção de programas de qualidade e ferramentas modernas de gestão, a análise da estabilidade foi feita em períodos menores e apresentou-se de forma mais estável no período de 2006 a 2009, no qual o número de indicadores presentes nos quatro relatórios do período chegou a mais de cinquenta por cento.

A verificação da confiabilidade da informação divulgada mostrou que mais de dez por cento dos indicadores utilizados no período apresentou informações divergentes para um mesmo período, em relatórios diferentes ou até no mesmo relatório, sem qualquer explicação, ocasionando desconfiança sobre a veracidade da informação divulgada.

Por último, a verificação do aspecto de conteúdo informacional demonstrou que o TCU se utiliza fortemente de indicadores de *output*, sugerindo uma grande preocupação com a entrega dos produtos. Ainda assim, os indicadores de *outcome* têm aumentado a sua participação relativa nos indicadores dos relatórios dos últimos anos.

Com relação aos indicadores utilizados como meta, os aspectos mencionados acima não se apresentam de forma diferente. De um modo geral a clareza também esteve comprometida, assim como a estabilidade (29 dos 45 indicadores utilizados como meta foram apresentados em um único relatório e nenhum deles esteve presente em todos relatórios do período analisado – 2000 a 2009). No aspecto confiabilidade da informação, 5 dos 45 indicadores apresentaram informações diferentes para um mesmo período.

O conteúdo informacional verificado demonstrou que oitenta por cento dos indicadores utilizados como meta são de *output*. A diminuição do número de indicadores utilizados como meta nos últimos três relatórios (2007 a 2009) foi o destaque. Isso contribui para o aumento da participação relativa dos indicadores de *outcome*.

A motivação do uso dos indicadores como meta foi verificada e somente em um relatório houve menção ao motivo para utilização do grupo de indicadores.

No caso da valoração, somente em um relatório se fez referência ao estabelecimento dos valores das metas, embora demonstrado em percentuais sobre o valor realizado no ano anterior. Nos demais períodos, os valores não foram antecipadamente divulgados e as metas eram apresentadas como diretrizes.

Por último, a avaliação do motivo pelo qual as metas foram ou não cumpridas apresentou-se em alguns relatórios, às vezes com explicação de forma global, às vezes explicando parte das metas não alcançadas.

Por último, foi feita uma verificação dos relatórios de gestão divulgados por outras SAI's, dos Estados Unidos (GAO), da Espanha (TCE), da Argentina (AGN) e do Reino Unido (NAO). O intuito não era efetuar uma comparação, mas apenas ter uma visão sobre a divulgação de outras SAI's.

Nesse caso, verificou-se que a AGN e o TCE apenas divulgam poucas informações sobre o trabalho realizado, sem qualquer informação ou menção a desempenho. O NAO e o GAO apresentam tópico próprio para divulgação do desempenho, com a diferença que no

caso do GAO há um detalhamento das informações divulgadas, apresentando somente os indicadores utilizados como meta, inclusive nos aspectos de motivação, valoração e avaliação.

Alguns fatores devem ser considerados na análise da pesquisa realizada para utilização de seus resultados.

A análise foi feita baseada nos relatórios de gestão do TCU, documentos divulgados publicamente na internet, que são elaborados pelo seu Presidente, com a aprovação do Plenário (reunião com a presença de todos os ministros do TCU). Eles representam então a visão do próprio gestor, com o aval do órgão máximo do TCU.

Outras pesquisas realizadas com outras visões ou opiniões podem apresentar resultados diferentes. Informações obtidas internamente através de entrevistas ou questionários, assim como aquelas obtidas entre os *stakeholders* do TCU podem apresentar informações de diferentes aspectos, que podem ser relacionadas para se ter uma visão mais consistente das mudanças internas sofridas pelo TCU nos últimos anos.

Além disso, a pesquisa realizada teve um caráter exploratório, levantando diversos pontos que podem ser utilizados em pesquisas futuras, tais como a mensuração de desempenho em entidades cujo principal ativo é o capital humano, a mudança na utilização de indicadores de *output* para indicadores de *outcome*, a efetiva mensuração do serviço realizado em quantidade e qualidade, entre outras.

7 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN. Memoria 2008. Buenos Aires. Disponível em: <http://www.agn.gov.ar/memorias/Memoria08.pdf>. Acesso em: 28 ago.2010.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004, 223 p.

BARZELAY, M. Central audit institutions and performance auditing: a comparative analysis of organizational strategies in the OECD. **Governance: An International Journal of Policy and Administration**, Oxford, v. 10, n. 3, p. 235–260, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 25 jul.2009.

_____ . 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jul.1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: 25 jul.2009.

_____ . Presidência da República. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Brasília, DF, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/publi_04/colecao/plandi.htm>. Acesso em: 20 abr.2010.

_____ . Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 mai.2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em: 5 set.2009.

_____ . Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Programa PBQP – Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade. In “Relatório Anual de Avaliação PPA 2000-2003”. Brasília, DF, 2001. Disponível em: <http://www.abrasil.gov.br/nivel3/index.asp?id=182&cod=BUSCA#>. Acesso em: 7 mai.2010.

_____ . Ministério do Planejamento e Orçamento. Gestão Pública. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <https://www.gespublica.gov.br/>. Acesso em: 15 jun.2010.

CLARK, C.; DE MARTINIS, M.; KRAMBIA-KAPARDIS, M. Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. **European Business Review**, v. 19, n. 1, p. 40–71, 2007.

EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532–550, 1989.

GHISI, A. P. Desempenho das entidades fiscalizadoras superiores e indicadores de rendimento. In: Assembléia Geral da OLACEFS, 10., 2000, Brasília. **Anais...** Brasília: Tribunal de Contas da União, 2000. p. 38-46. Disponível em: <http://www.efsur.org/portal/pls/portal/docs/690509.PDF>. Acesso em: 22 jun.2010.

GONZÁLEZ, B.; LÓPEZ, A.; GARCÍA, R. Supreme Audit Institutions e their communication strategies. **International Review of Administrative Sciences**, v. 74, n. 3, p. 435–461, 2008.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. Performance & accountability report – fiscal year 2009. Washington. Disponível em: <http://www.gao.gov/about/strategic.html>. Acesso em: 28 ago.2010.

GRATERON, I. R. G. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de Estudos - FIPECAFI**, São Paulo, n. 21, p. 1–18, mai./ago. 1999.

HOOD, C. The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 20, n. 2-3, p. 93–109, 1995.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS - INTOSAI. Lima Declaration. 1977. Disponível em: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/limadeklaren.pdf>. Acesso em: 7 set.2009.

_____ . Internal control: providing a foundation for accountability in government. 2001. Disponível em: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1brochleitfe.pdf>. Acesso em: 6 set.2009.

_____ . Strategic plan 2005-2010. 2005. Disponível em: <http://www.intosai.org/blueline/upload/13estratplan.pdf>. Acesso em: 6 set.2009.

_____ . Mexico Declaration on SAI Independence. 2007. Disponível em: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/issai10mexikodekle.pdf>. Acesso em: 7 set.2009.

_____ . Disponível em: <http://www.intosai.org>. Acesso em: 6 set.2009.

KLUVERS, R. Accountability for performance in local government. **Australian Journal of Public Administration**, Sydney, v. 62, n. 1, p. 57–69, 2003.

MENDES, V. Lula volta a criticar o TCU por paralisia de obras em andamento. **O Estado de São Paulo (jornal on-line)**, São Paulo, de 13/08/2009. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/nacional,lula-volta-a-criticar-tcu-por-paralisia-de-obras-em-andamento,418282,0.htm>. Acesso em: 5 set.2009.

NATIONAL AUDIT OFFICE. Annual Report 2009. London. Disponível em: <http://www.nao.org.uk/publications/0809/nao_annual_report_2009.aspx>. Acesso em: 28 ago.2010.

POLLITT, C. Performance audit in Western Europe: trends and choices. **Critical Perspectives on Accounting**, n. 14, p. 157–170, 2003.

POLLITT, C.; SUMMA, H. Reflexive watchdogs? How Supreme Audit Institutions account for themselves. **Public Administration**, London, v. 75, n. 2, p. 313–336, 1997.

SIMONS, R. **Performance measurement & control systems for implementing strategy:** text & cases. London: Prentice-Hall, 2000, 780 p.

SLOAN, N. The objectives and performance measurement of performance audit. In: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Performance auditing and the modernization of government**. Paris: OECD, 1995, p. 139–148.

TALBOT, C.; WIGGAN, J. The public value of the National Audit Office. **International Journal of Public Sector Management**, v. 23, n. 1, p. 54–70, 2010. DOI 10.1108/09513551011012321

THE WORLD BANK. Features and functions of supreme audit institutions. **PREM Notes Public Sector**, n. 59, out.2001. Disponível em: <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote59.pdf>. Acesso em: 6 set.2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/historia >. Acesso em: 25 jul.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 1993. 1994. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Relatório de Gestão 1993.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 1994. 1995. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Relatório de Gestão 1994.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 1995. 1996. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Relatório de Gestão 1995.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 1996. 1997. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Relatório de Gestão 1996.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 1997. 1998. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Relatório de Gestão 1997.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 1998. 1999. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Relatório de Gestão 1998.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 1999. 2000. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Relatório de Gestão 1999.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 2000. 2001. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Relatório de Gestão 2001.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 2001. 2002. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Relatório de Gestão 2001.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 2002. 2003. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Acrobat - Relatório de gestão 2002.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 2003. 2004. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/RelatórioGestão2003-VersãoFinal.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 2004. 2005. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Relatório de Gestão 2004 versao final.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 2005. 2006. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/Relatório de Gestão 2006.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 2006. 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/RELATÓRIO DE GESTÃO 2007_completo.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 2007. 2008. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/RELATÓRIO_DE_GESTÃO_2008.pdf>. Acesso em: 14 mar.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 2008. 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/TCU_Relatorio_Gestao_2009.pdf>. Acesso em: 23 mai.2009.

_____ . Relatório de Gestão – Exercício de 2009. 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/publicacoes_institucionais/relatorios/relatorios_gestao/TCU_Relatorio_Gestao_2009_final.pdf>. Acesso em: 15 mai.2010.

TRIBUNAL DE CUENTAS DE ESPAÑA. Memoria de actuaciones Del Tribunal de Cuentas en el año 2009. Madrid. Disponível em: <http://www.tcu.es/uploads/I857.pdf>. Acesso em: 28 ago.2010.

TRODDEN, S. A. The objectives and performance of performance audit: the perspective of a United States inspector-general. In: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Performance auditing and the modernization of government**. Paris: OECD, 1995, p. 149–164.

UNITED KINGDON. Department for International Development. Characteristics of different external audit systems. **Policy Division Info series**, PD Info 21.2004. Disponível em:

<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http:/www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf>. Acesso em: 6 set.2010.

Van DOOREN, W. What makes organizations measure? Hypotheses on the causes and conditions for performance measurement. **Financial Accountability & Management**, v. 21, n. 3, p. 363–383, 2005.