

AUDITORIA DE DESEMPENHO APLICADA NA AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO DE METAS ORÇAMENTÁRIAS DO SETOR PÚBLICO

Cláudia Lima Félix

Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ-RJ)

felix.claudia@yahoo.com.br

RESUMO

O Estado é um sistema integrado de ações, politicamente organizadas, que visam proporcionar satisfação às necessidades de uma sociedade. Em função da multiplicidade de ações, requer controles que garantam a efetiva gestão dos recursos públicos, proporcionada pela adoção de técnicas e procedimentos de administração e gestão amplamente difundidas no setor privado. Entre estas técnicas destaca-se a auditoria como instrumento de avaliação capaz de abranger toda a administração, auxiliando na tomada de decisão na medida em que orienta, interpreta e prevê fatos.

Neste aspecto, foi analisada a adoção da auditoria de desempenho como instrumento de análise do processo de gestão organizacional capaz de auxiliar na tomada de decisão, utilizando indicadores qualitativos de avaliação de *performance*. A partir de uma revisão bibliográfica e documental foi realizada uma análise em relatórios de prestação de contas de um ente público com o objetivo de analisar a adoção de indicadores de desempenho quantitativos aplicados na análise de execução de metas e inferir se estes são capazes de revelar a eficácia e eficiência dos gestores na aplicação dos recursos. Os resultados apontam que indicadores quantitativos não são eficientes, necessitando de complementação com indicadores qualitativos.

Palavras-chave: Auditoria de desempenho. Estado gerencial. Indicadores qualitativos.

Área Temática: Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor

1. INTRODUÇÃO

A longa crise econômica e financeira verificada no setor público tem demonstrado a incapacidade gerencial dos governos. A reforma do Estado proposta em 1995, pelo então ministro Bresser Pereira, não tem logrado o êxito esperado, apesar das muitas análises positivas. O grande desafio do Estado Gerencial, *New Public Management*, tem sido garantir bons resultados e transparência na gestão da coisa pública. E essa exigência crescente advém de uma sociedade mais politizada e consciente de seus direitos e deveres, aliado ao desenvolvimento tecnológico que viabiliza o acesso às informações de forma mais rápida e dinâmica, além da globalização da economia, que exige cada dia mais a capacitação de todos os setores da economia como forma de garantia da competitividade negocial.

Gestão implica saber administrar com responsabilidade, com técnica e com base em princípios. O setor público envolve múltiplas atividades, onde o processo de tomada de decisão não pode estar baseado apenas em conceitos pessoais, questões políticas ou conhecimento tácito. O universo econômico-financeiro público requer técnicas e ferramentas de administração tais quais as utilizadas pelo setor privado, onde a busca pela eficiência pode significar a sobrevivência ou a falência de uma entidade.

Há que se considerar, ainda, o fato dos recursos públicos serem limitados e escassos, aliado ao grande volume e complexidade de operações que realiza a administração pública, em contraponto a exigência cada vez mais crescente da sociedade quanto à qualidade de vida e a melhoria dos serviços e produtos ofertados, indicando a necessidade dos gestores públicos incorporarem conceitos de efetividade nas atividades que realizam como forma de responsabilidade com a gestão da coisa pública.

Neste ponto cabe uma breve consideração do que seja responsabilidade com os resultados públicos. Um novo conceito de responsabilidade com a administração pública tem sido introduzido no Brasil. É a *accountability*, termo ainda sem tradução para a língua portuguesa, e que alguns autores (Abrucio e Loureiro, 2004; Campos, 1990), resumidamente, definem como responsabilização dos governantes.

Tendo em vista a busca pela eficiência e eficácia da administração pública, e ser este o objetivo deste estudo, a definição que mais se alinha é a que nos oferece Rocha (2007, p.3) ao definir a *accountability*:

Neste sentido pode-se entender a *accountability* como a responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da conformidade/legalidade, mas também da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.

A garantia da efetiva gestão dos recursos pode ser alcançada, ainda, a partir da adoção de mecanismos de controle os quais, no setor público, são impostos pela Constituição Federal de 1988. Esses controles podem ser externos, segundo a atuação dos Tribunais de Contas, TC, e internos quando aplicados pelas Controladorias ou por outros órgãos incumbidos desta missão. No entanto, o modelo de controle utilizado está focado principalmente em aspectos de legalidade, regularidade e conformidade, sendo esta a forma mais simples de controle por ter objetivos preventivos e corretivos. Contudo a multiplicidade de ações implementadas pelo Estado requer a aplicação de um conjunto de técnicas e procedimentos de análise e avaliação capazes de orientar a tomada de decisões, revelar práticas irregulares e resultados das ações dos administradores públicos.

É neste aspecto que consideramos a utilização da auditoria de desempenho, como ferramenta de análise do processo de gestão organizacional, avaliando a efetividade da

aplicação dos recursos públicos e auxiliando na prestação de contas das ações dos governantes à sociedade, determinada explicitamente na Carta Magna¹.

Os mecanismos de avaliação da gestão dos recursos públicos primam pela verificação quantitativa dos gastos, validação de relatórios orçamentários e contábeis e pela conformidade, ou seja, buscam o cumprimento da legalidade em uma perspectiva burocrática ainda predominante na administração pública brasileira, em detrimento da eficiência tão requerida pelos atuais objetivos da administração pública, voltada para resultados e atendimento das necessidades sociais.

A eficiência pretendida pelo Estado consta explicitado na Constituição Federal como um dos princípios da administração pública e a avaliação de desempenho como forma de atingi-la.

Neste contexto o presente estudo busca avaliar, com base nos relatórios de prestações de contas do município do Rio de Janeiro dos anos de 2005 e 2006, se a avaliação de metas orçamentárias realizada pelo controle interno é suficiente para garantir a boa aplicação dos recursos públicos. Com base na questão formulada, foi definido o seguinte objetivo: Avaliar a importância da Auditoria de Desempenho para a tomada de decisão a partir das ações implementadas pela Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.

Este trabalho visa contribuir para aumentar o conhecimento sobre avaliação de metas orçamentárias definidas nos orçamentos dos entes públicos. Embora análises específicas sobre avaliação orçamentária sejam frequentemente encontradas, não são comuns estudos que tratem particularmente de questões relacionadas à auditoria de desempenho de metas orçamentárias.

Desta forma, foi realizada uma pesquisa exploratória, em razão dos poucos estudos anteriores (COLLIS e HUSSEY, 2005), pois busca compreender a importância da auditoria de desempenho para a tomada de decisão a partir de ações implementadas pela Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.

A coleta de dados, realizada em dezembro de 2007, foi composta por pesquisa bibliográfica e documental. Na pesquisa bibliográfica levantou-se as contribuições de diversos autores sobre o tema, em livros, revistas e periódicos com o objetivo de conceituar o Estado e suas funções, o sistema orçamentário e sua execução e, adicionalmente a auditoria de desempenho como ferramenta de análise. Na pesquisa documental analisou-se diversos documentos que não receberam tratamento analítico, como os relatórios de prestação de contas da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro disponíveis no *site*, assim como os programas de auditoria e portarias orientadoras da prestação de contas dos dirigentes públicos conservados na Controladoria Geral. A pesquisa documental visou avaliar os mecanismos de mensuração adotados nas prestações de contas do gestor público nos anos de 2005 e 2006, no que se refere ao cumprimento das metas orçamentárias. Ao final é apresentado o resultado da análise e as considerações finais.

2. O ESTADO E SEU SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

¹ Art. 34, VII, d:

“A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para assegurar a observância dos seguintes princípios: prestação de contas da administração pública direta e indireta”.

Art. 35, II:

“O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando não forem prestadas contas devidas, na forma da lei”.

O Estado é um sistema integrado de ações, politicamente organizadas, que visam proporcionar satisfação das necessidades de uma sociedade. Assim entendido, necessita de meios físicos e financeiros indispensáveis ao cumprimento de suas finalidades.

Para Silva (2004) o Estado, como instrumento de organização política da comunidade, deve ser estudado como um sistema de funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir determinados objetivos e como um conjunto de órgãos destinados a exercer essas funções.

A organização do Estado ocorre a partir de três funções básicas que orientam a administração pública: função judicial à qual cabe cumprir e fazer cumprir as normas, resolvendo os conflitos de interesses; função legislativa ou normativa cujo objetivo é instituir e dinamizar a ordem jurídica através da elaboração de leis; e função administrativa que é a responsável pela conversão das leis em ato concreto, instituindo e fazendo cumprir as normas de interesse coletivo (SILVA, 2004).

A administração econômica e financeira e o gerenciamento dos serviços públicos competem, então, ao poder executivo, a quem cabe obter, prover e gerir os recursos necessários ao funcionamento estatal.

Neste contexto se insere o orçamento público, fonte de captação e disponibilização dos recursos oriundos da sociedade. É uma lei autorizativa, oriunda do poder executivo e aprovada pelo poder legislativo, que visa disciplinar a atuação da administração pública, através de um planejamento prévio das ações do Estado.

2.1. SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

O orçamento brasileiro faz parte de um sistema orçamentário, instituído no artigo 165 da Constituição Federal de 1988 como forma de planejamento governamental, composto pela Lei do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei do Orçamento Anual.

O Plano Plurianual é um instrumento de planejamento quadrienal, condicionante dos orçamentos anuais, com início no segundo ano de um mandato de um governo até o primeiro ano do mandato seguinte, onde são estabelecidos os objetivos e metas com o objetivo de ordenar e orientar as ações governamentais, de modo a possibilitar a manutenção do patrimônio público e a realização de novos investimentos.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias corresponde às orientações, indicações e princípios estratégicos que norteiam as ações do Estado, vislumbrando as necessidades de cada região, definindo as metas e prioridades da Administração Pública. As metas devem ser entendidas como resultados que se pretendem obter com a realização de cada programa de governo, por essa razão devem ser mensuráveis, física e financeiramente. Assim, cada ação governamental deverá estar associada a um produto, que quantificado, dará origem a uma meta, a ser inserida na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Para Araújo (2007) o estabelecimento de metas orçamentárias pode ter outra função, sendo uma das tentativas mais frequentes para a limitação da expansão demasiada dos déficits governamentais é a fixação de metas orçamentárias. A adoção de metas orçamentárias pode se dar apenas como o anúncio de um plano de execução para a política fiscal ou a implantação de alguma restrição formal, como uma lei, impondo algum limite observável para a execução do orçamento público.

A Lei do Orçamento Anual é um documento que apresenta em termos monetários as receitas e as despesas públicas que o governo pretende realizar no período de um exercício financeiro. Por corresponder a uma pretensa realização, é uma lei autorizativa e não impositiva.

O orçamento público é um instrumento que tem sido empregado nas administrações públicas, para evidenciar o controle fiscal e administrativo na gestão, além de por meio deste,

ser possível executar o planejamento das ações propostas pela administração no intuito de contribuir, para que os cidadãos disponham de uma melhor qualidade de vida (SILVA, 2007).

O orçamento público durante muitos anos foi entendido apenas como ato de previsão de receita e fixação da despesa para um determinado período de tempo, geralmente, um ano, constituindo documento fundamental das finanças do Estado. Modernamente esse conceito tem sido alterado, principalmente após as reformas ocorridas na gestão das atividades do Estado, que busca adaptar-se ao movimento de globalização por que passa a humanidade, em busca de um Estado gerencial voltado a resultados, sendo incorporado à definição anterior conceitos de controle e eficiência.

Esta é uma nova visão atribuída ao orçamento, como elemento de planejamento e gerenciamento governamental. Segundo Santana *et al* (2007) “É de se inferir que o orçamento tem deixado de ser um instrumento de simples anotação de receitas e gastos do governo passando a ser parte integrante de um processo de planejamento”. O processo de planejamento considera os objetivos e as estratégias eleitas e procura desenvolver programas para o cumprimento eficiente e eficaz das metas e objetivo pré-estabelecidos. O orçamento tende a ser utilizado como item de controle, fazendo com que a atenção gerencial se volte para metas financeiras ou para objetivos de curto prazo (SANTANA *et al*, 2007).

Para Andrade *et al* (2006) o planejamento orçamentário busca o saneamento geral das finanças públicas em todas as esferas de governo, a correção das distorções administrativas, além de viabilizar o atingimento dos objetivos e metas que se pretende alcançar.

O planejamento pode ser dividido em estratégico e operacional. Do ponto de vista da gestão pública, estratégico é o planejamento que trata da missão institucional, avaliando os macroprocessos, a partir da análise dos ambientes externos e internos, orientando a formulação de planos de ação para um período de quatro anos, ou seja, o PPA caracteriza o planejamento estratégico governamental.

O planejamento operacional é aquele que objetiva assegurar a viabilidade dos objetivos e metas estabelecidos no planejamento estratégico, compatibilizando e articulando os recursos disponíveis com o propósito de medir a atuação governamental. Nas entidades públicas este planejamento detalha as diretrizes e interações do Plano Plurianual observando a conjuntura política, técnica e financeira sendo concretizado na Lei de Diretrizes Orçamentária e na Lei Orçamentária Anual (SANTANA *et al*, 2007).

A avaliação dos macroprocessos e do atingimento dos objetivos e metas estabelecidos para setor público no Brasil se realiza através dos Tribunais de Contas dos entes federados onde existam e pela Controladoria Geral da União, dos Estados e Municípios, onde houver, ou por outros órgãos com atribuições de controle.

Para Rocha (2007) a atuação dos Tribunais de Contas é ineficiente na promoção da *accountability* em função da atuação coercitiva/normativa e do intenso apego ao padrão tradicional de verificação da conformidade/legalidade, uma vez que esse padrão lhes garante uma atuação sem maiores contestações. As controladorias, por seu turno, como são normalmente destituídas de poder coercitivo, possuem uma estrutura eminentemente executiva, com processo decisório monocrático, exercendo controle de forma opinativa ou consultiva. Destacam-se pelo uso de técnicas e procedimentos mais dinâmicos e menos formais que os Tribunais de Contas e próximos aos de empresas privadas de auditoria. Por esse motivo, acredita o autor, precisam se reinventar a cada momento, pois como são avaliadas por parlamentos e pelos auditados a cada auditoria que realizam, não podem se acomodar em determinado padrão de atuação.

2.2. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A execução orçamentária é a fase final do processo orçamentário que inicia com a elaboração das propostas do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentária e Lei Orçamentária Anual pelos diversos órgãos que compõem um ente federado, União, Estado ou Município, passa pela consolidação da proposta pelo órgão orçamentário responsável e encaminhamento pelo chefe do poder executivo ao poder legislativo, que julga e aprova. A fase final desse processo é a execução orçamentária, que compreende todos os atos de gestão administrativos que visam à captação e utilização de recursos.

A execução orçamentária pode ser segregada em execução da receita e execução da despesa.

A execução da receita corresponde à captação dos recursos. Compreende a Previsão, realizada durante a elaboração da proposta orçamentária e indica o que se estima arrecadar; o Lançamento, que segundo a definição da Lei nº. 4320/64, é o ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal, a pessoa que é devedora e inscreve o débito desta; a Arrecadação que representa o momento em que o contribuinte recolhe ao agente arrecadador o valor do seu débito; e finalmente o Recolhimento que é o momento em que o agente arrecadador (banco, tesouraria) repassa o produto arrecadado a Fazenda Pública.

A execução da despesa compreende o Detalhamento do Orçamento que corresponde à adequação da dotação orçamentária aos diversos entes da administração pública, ou seja, é o orçamento analítico, demonstrado através da discriminação dos elementos de despesa, que possibilitam a classificação e o lançamento de cada despesa nos títulos orçamentários apropriados; o Registro dos Créditos, que corresponde ao registro efetivo dos créditos e dotações orçamentárias de forma a possibilitar o acompanhamento da evolução dos saldos das dotações e, assim, da própria programação do orçamento; a Programação de Desembolso que corresponde a harmonização entre o ingresso de recursos e a disponibilização destes para pagamento de despesas.

Através da execução orçamentária, ou seja, da captação e aplicação dos recursos públicos, o Estado adquire capacidade para implementar os programas governamentais propostos na Lei Orçamentária Anual com vistas à satisfação das necessidades da coletividade.

Concluída a execução orçamentária ao final do exercício social, o agente público responsável pela gestão dos recursos promove a prestação de contas da gestão do exercício social findo, a qual deverá ser analisada pelos órgãos de controle interno ou externo.

Ressalte-se que os órgãos de controle podem e devem exercer suas atribuições durante todo o exercício social, sendo a análise da prestação de contas o fechamento destes procedimentos.

3. AUDITORIA

Antes de iniciar a análise dos aspectos e finalidades da auditoria, cabe definir o termo Auditoria de Desempenho adotada neste estudo. A Auditoria de Desempenho tem sido definida como auditoria de gestão, auditoria governamental, auditoria de resultados, dependendo do ente que o utilize ou do acadêmico que o defina, o que foi respeitado. Por isso, nas citações referenciadas o leitor encontrará os diversos termos. No entanto, este artigo adota a denominação Auditoria de Desempenho por ser a que, na opinião dos autores, mais se adequa ao objetivo deste estudo.

A auditoria, do ponto de vista do setor privado, encontra definições largamente difundidas. No entanto Cardozo (1997) entende que modernamente a auditoria pode ser definida como sendo o estudo e avaliação sistemáticos das transações realizadas e das demonstrações contábeis conseqüentes. Neste sentido, sua principal finalidade é determinar

até que ponto existe conformidade com os critérios pré-estabelecidos, comunicando os resultados aos usuários interessados.

Para o setor público a auditoria, inicialmente, restringia-se a verificação do cumprimento da legalidade dos atos administrativos e financeiros, através da análise de processos de despesa e de prestação de contas dos gestores públicos. Esse foi o entendimento da finalidade da Auditoria Governamental, assim definida pelo Instituto Latino-Americano de Ciências Fiscalizadoras, ILACIF, em 1977 em Lima, Peru, com a “Declaração de Lima”. Posteriormente, em 1981, o ILACIF classificou a Auditoria Governamental em três tipos: Auditoria de Exigência Mínima, Auditoria de Desempenho e Auditoria de Resultados. A Auditoria de Exigência Mínima é o que pode ser denominado Auditoria Tradicional, ou de legalidade/conformidade. A Auditoria de Desempenho seria aquela que avaliaria a economicidade e efetividade na aplicação dos recursos públicos. Finalmente, a Auditoria de Resultados seria aquela voltada para o confronto entre os resultados alcançados e os objetivos esperados.

Nos Estados Unidos, durante os anos 60, os esforços para mensuração do desempenho público primeiramente incluíam programação, planejamento e orçamento. Durante o governo Nixon, nos anos 70, o gerenciamento e mensuração passou a ser realizado por objetivos, uma vez que o orçamento era elaborado em base zero, e focado nos processos internos (HEINRICH, 2002).

Nos dias atuais os modelos de auditoria adotados podem ser denominados de auditoria contábil, de gestão, de recursos externos, de sistemas, de programas, operacional, de avaliação de metas, de conformidade, de acordo com o tipo de análise a ser efetuado. Isto porque o conceito a auditoria é mais dinâmico, atribuindo-lhe funções que abrangem toda a administração da empresa, passando a ter um regime mais voltado à orientação, interpretação e previsão de fatos. Do exposto, percebe-se que a auditoria deixou de ser vista apenas como conferência de documentos contábeis, para assumir uma postura significativa no gerenciamento da empresa, visando, dessa forma, ajudar a mesma na obtenção de resultados positivos (CIUPAK *et al*, 2007).

Esse entendimento da função da auditoria governamental pode ser observado na definição adotada pelo Tribunal de Contas da União: “Auditoria é um processo de exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vistas a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas (IRB, 2005)”.

Com o avanço tecnológico, com a implantação de sistemas integrados de execução e controle, a auditoria governamental vem encontrando novos rumos, atuando como auxiliadora na tomada de decisão, na medida em que busca produzir relatórios mais consistentes e voltados para a avaliação de resultados.

Neste aspecto, Reis (2006) entende que são funções da auditoria governamental, além do exame das demonstrações contábeis, orçamentárias e financeiras, entre outras: a avaliação de normas e procedimentos contábeis, operacionais e administrativos, inclusive os informatizados e as estruturas organizacionais quanto a aspectos de eficiência, efetividade, qualidade e segurança em relação às funções dos órgãos e, ainda, prevenção ou revelação de erros e fraudes; o exercício do controle de operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado; análise da projeção das receitas e a metodologia utilizada, com o objetivo de assegurar a validade dos recursos propostos na Lei Orçamentária Anual.

Essa mudança de foco da auditoria tradicional para a auditoria de desempenho, ocorreu em função de um esgotamento dos procedimentos metodológicos puramente quantitativos que amesquinham a investigação e, tendo a auditoria de desempenho um caráter gerencial e não apenas detectivo, vem a corresponder a evolução da percepção da função de controle na administração (SOUSA e CRUZ JUNIOR, 2006).

A Auditoria de Desempenho tem a capacidade de influenciar a administração na medida em que possibilita uma visão gerencial do sistema através da medição dos programas governamentais e da atuação dos gestores públicos, do fornecimento de sugestões para melhor alocação de recursos físicos e financeiros, na detecção de erros e fraudes, na avaliação dos controles internos, na avaliação da execução orçamentária.

A Auditoria de Desempenho governamental foi primeiramente concebida para avaliar a relação dos custos da produção (inputs) e o valor do custo das atividades, adotando técnicas amplamente utilizadas pela ciência da administração. Posteriormente foram identificados pelos pesquisadores Murphy e Cleveland outros fatores que impactavam no desempenho das administrações, tendo estes pesquisadores concluído que para uma mensuração exata do desempenho os administradores deveriam dar mais atenção a fatores contextuais que influenciavam ou interferiam na mensuração da *performance*, adequando os objetivos para melhorar a *accountability* e a performance organizacional. A pesquisa revelou que fatores contextuais tais como clima organizacional ou cultura e valores; competição entre unidades funcionais ou entre setores; economia geral e condições políticas. A importância de esses fatores pode ser aumentada nas organizações públicas com as freqüentes trocas políticas e de prioridades administrativas e profissionais, conflitos partidários e precárias ligações de governantes com autoridades formais e informais na implementação de programas (HEINRICH, 2002).

A pouca eficácia dos indicadores de desempenho é analisada por Sousa e Cruz Júnior (2006): a representatividade numérico-estatística não é capaz de traduzir a diversidade de significância que constituem um objeto de estudo. A multisignificância da realidade das coisas está para além da mera constatação mediante testes e medições.

Uma avaliação da eficácia e eficiência administrativa através de uma análise de conteúdo, buscando uma visão de contexto, aliada a análise de índices quantitativos poderia revelar nuances da administração que agregassem à sociedade mais teor e objetivo. A abordagem qualitativa na análise do desempenho do gestor público pode ser a forma de atuação da Auditoria de Desempenho.

Para tanto, o auditor ao executar seu programa de auditoria, poderia, por exemplo, acrescentar uma entrevista, com questões semi-estruturadas, aos seus papéis de trabalho. Isto requer, obviamente, auditores bem treinados e bem informados a respeito do órgão auditado, das informações requeridas e dos objetivos a serem alcançados. Mas certamente proporcionará clareza sob aspectos da gestão não revelados pelos números de um demonstrativo financeiro.

Uma outra proposta analisa é a apresentada por Grateron (1999) que usa a Efetividade, a Equidade ou Igualdade, a Excelência, o Cenário, a Perpetuidade ou Perenidade e, a Legalidade como atributos a serem considerados na modelagem dos indicadores qualitativos. Assim define o autor:

- Efetividade – este atributo procura medir o impacto ou efeito que tem a atuação pública, como a prestação de um serviço sobre a população alvo. Os indicadores desenhados sob este atributo chamam-se também indicadores de impacto ou efetividade. Isto, em virtude, basicamente, de que na administração pública não se pode medir com base nas saídas ou produtos somente; devem ser considerados os produtos em relação aos resultados e o impacto que geram sobre a comunidade.
- Equidade – este atributo, considerado nos serviços que presta a administração pública; pode-se entender como fundamental numa gestão. Com este critério procura-se medir a igualdade de possibilidades que têm os grupos sociais menos favorecidos, como regiões pobres, favelas, pessoas incapacitadas, idosos, indigentes, etc., comparando-as com as possibilidades da

média do país ou região. Tenta fornecer informação útil ao gestor, permitindo-lhe garantir a igualdade de acesso aos recursos a quem tem direito a eles, medindo a distribuição equitativa dos serviços públicos entre a população.

- Excelência – este atributo mede a qualidade dos serviços públicos. O enfoque deste é dirigido para o beneficiário do serviço ou “cliente”. O desenho de indicadores de qualidade é uma necessidade para as administrações públicas, porque, considerando o cenário atual no qual existe maior exigência do cidadão e menor quantidade de recursos, os gestores públicos devem aplicar modelos de gestão empresarial, satisfazendo às necessidades razoáveis dos “clientes” com o mínimo consumo de recursos. A aplicação de indicadores de qualidade significa uma transição cultural que proteja as organizações públicas para o benefício do serviço, introduzindo medidas que permitam orientá-las para a melhoria contínua.

- Cenário – o processo de globalização e de mudanças constantes que existe atualmente exige o conhecimento do cenário e a capacidade de adaptação de forma flexível e rápida às mudanças que nele se produzem. O acesso à informação sobre a evolução sócio-econômica do cenário, assim como o conhecimento das ações de serviços e produtos desenvolvidos pelos elementos que interatuam neste contexto, é fundamental para a administração pública, de forma antecipada e não como uma reação, se adapte às necessidades dos cidadãos que serve.

- Perpetuidade – refere-se à capacidade da administração pública de manter um serviço com a qualidade esperada durante um longo período. Desta forma, procura-se garantir um serviço não só eficiente, eficaz, equitativa, excelente, econômico, como também contínuo e duradouro.

- Legalidade – Este é um dos mais aplicáveis à administração pública, em virtude do grande número de normas, leis e regulamentos a que estão submetidas as entidades do setor público. Os indicadores desenhados sobre o critério da legalidade procuram facilitar a prestação de contas dos gestores públicos e são considerados básicos na avaliação da gestão por parte dos órgãos superiores de controle público.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A auditoria de metas orçamentárias realizada no Município do Rio de Janeiro - MRJ é implementada pela Auditoria Geral do Município, órgão vinculado a Controladoria Geral.

Anualmente a Auditoria Geral faz publicar uma portaria que dispõe sobre a instrução processual e procedimentos inerentes à apresentação da Prestação de Contas pelos dirigentes públicos, com fins de análise e certificação das contas públicas.

Deve compor a prestação de contas, entre outros documentos, Demonstrativo do Desempenho na realização das ações constantes do Plano Plurianual, alocando as posições orçamentárias e respectivas metas físicas.

O documento que deve ser elaborado pelos diversos órgãos da estrutura municipal, segue modelo elaborado pela Auditoria Geral e informa: a) programa de trabalho; b) objetivo geral do programa; c) o benefício esperado, alcançado e a justificativa para o não alcance caso ocorra; d) a ação relacionada ao programa; e) o objetivo específico da ação; f) o produto/meta, com número, descrição e unidade de medida; g) meta física, especificando a previsão inicial, acréscimos, cancelamentos, previsão final, realização, e justificativa para distorção da realização em relação a previsão; h) orçamento, especificando o fixado, acréscimos, cancelamentos, orçamento final, realização, e justificativa para distorção da realização em

relação ao orçamento final; i) comparação entre a meta física e o orçamento, justificativa para a variação entre a realização física e orçamentária, justificativa para a não realização física, porém com execução orçamentária, justificativa para as metas que sofreram alterações orçamentárias, porém sem alteração da previsão da meta, justificativa para as metas que tiveram previsão de realização física e orçamentária, porém sem a efetiva execução física e orçamentária.

As informações devem ser prestadas pelo responsável pelo orçamento da unidade orçamentária e encaminhadas junto à Prestação de Contas para a Auditoria Geral com vista à análise e certificação.

A Auditoria de Desempenho das Metas Orçamentárias segue um programa de auditoria específico que visa avaliar o preenchimento adequado do documento e as justificativas apresentadas, sendo estas analisadas à luz de documentos comprobatórios, caso haja. Cabe ressaltar que a Auditoria de Desempenho não é aplicada a todas as metas da unidade analisada, mas àquela selecionada previamente pela Auditoria Geral com base em análise de risco e relevância do órgão.

Após a análise efetuada no processo de prestação de contas a Auditoria Geral emite parecer e certificação, encaminhando o processo para o Tribunal de Contas. Este, após os procedimentos de análise efetuados, emite parecer prévio que é encaminhado à Câmara Municipal para fins de aprovação das contas do Chefe do Executivo.

A certificação de uma gestão pública deve cercar-se de todos os procedimentos de auditoria e controle necessários à responsabilização dos gestores públicos em atendimento à *accountability*. Ademais, a auditoria deve servir de instrumento ao exercício da cidadania na medida em que verifica o fiel cumprimento do planejamento estratégico e operacional estabelecidos através das leis orçamentárias, expressa sua opinião sobre estas informações e as revela à sociedade através de suas certificações.

Contudo, ainda que sejam observadas algumas previsões constitucionais quanto ao controle dos atos da administração pública através da participação social, esta é uma ação não verificada em função da falta de transparência e acesso às informações, estando estas circunscritas a um pequeno grupo conhecedor do tema.

Nesta linha se manifesta Ribeiro Filho *et al* (2007) “A emissão de pareceres, sobre as contas dos gestores públicos, deve percorrer todo um espectro de procedimentos, que envolve a preparação de programas de auditoria; definição de papéis de trabalho; levantamento documental; coleta de evidências in loco e testes substantivos, com o único objetivo de formar opinião em torno do grau de atendimento aos ditames da Constituição, da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Lei 4.320/64; além de Leis, Decretos, Portarias e Termos de Convênios, específicos para cada situação”.

Neste aspecto, a Auditoria de Desempenho deve evidenciar em que medida os compromissos estabelecidos pelo Estado nas leis orçamentárias estão sendo cumpridos, garantindo, assim, o cumprimento da eficiência do Estado.

As Prestações de Contas analisadas para este estudo foram as referentes aos anos de 2005 e 2006, disponíveis no site da Controladoria Geral (www.rio.rj.gov.br/cgm).

A Auditoria de Desempenho é realizada sob o ponto de vista da eficácia orçamentária, ou seja, está focada na verificação da diferença percentual entre a proposta orçamentária inicial e a sua execução, construindo indicadores de desempenho com base em avaliações quantitativas. A partir de uma métrica estabelecida com base no percentual de implementação física das metas, os auditores manifestam suas opiniões, podendo recomendar ou não melhorias. Foi observado que quando as informações quanto a realização física/orçamentária atingem mais de 85% não há questionamentos.

O documento de Prestações de Contas disponível no sítio da CGM contempla informações quanto à execução de metas apenas para os projetos orçamentários que sejam

realizados com orçamento participativo, Quadro 4.8 – Demonstrativo do Orçamento Participativo, 2005 e Quadro 4.6 - Demonstrativo do Orçamento Participativo, 2006. Para os demais não foi evidenciada qualquer informação. Destaque-se que as observações constantes do quadro e a análise do percentual físico realizado não apresentam uma relação que justifique sua elaboração.

Diante da análise efetuada, encontram eco as palavras do prof. Harada, quando menciona a ineficiência dos mecanismos de controle e fiscalização da gestão pública.

O nosso orçamento está longe de corresponder às reais necessidades da sociedade. Mais se assemelha a uma peça que ornamenta as bibliotecas. O governo prega uma coisa e o exame do orçamento revela outra coisa. Mas, o pior é que o orçamento, que já não é tão representativo como deveria ser, acaba por sofrer desvios ao longo de sua execução, por ineficiência dos mecanismos de controle e fiscalização previstos na Constituição (HARADA, 2006).

O Tribunal de Contas da União (TCU, 2000) ao analisar o objetivo de uma auditoria de gestão argumenta que sob a perspectiva do desempenho o elemento-chave da investigação deve estar na avaliação das causas determinantes da eventual não consecução das metas programadas (eficiência) e, sob o enfoque de resultados, compete ao órgão de controle examinar a efetividade da ação, principalmente quando a avaliação tem como foco os programas e projetos governamentais (*accountability*).

A análise efetuada nas Prestações de Contas da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro indica que a utilização de indicadores quantitativos expressa a base de apoio da auditoria. Contudo, indicadores não constituem um objetivo, mas representam uma ferramenta que deve ser utilizada em complemento a uma análise mais acurada.

Ademais, cabe lembrar que a Lei Orçamentária Anual é uma lei autorizativa, onde são expressos propostas, e não impositiva como faz supor a análise efetuada pelo controle interno na execução de metas. Assim, julgar a regularidade na aplicação de recursos públicos com base em percentuais de realização orçamentária pode não assegurar sua boa aplicação. Desta forma, a adoção de indicadores que reflitam os benefícios sociais alcançados pela sociedade a partir da ação dos agentes públicos podem agregar informações que permitam a verificação da *accountability* no setor público.

A seleção de metas para análise pressupõe certo grau de subjetividade, pois se baseia em análise de risco realizada a partir de uma avaliação situacional da empresa, de seu volume orçamentário e da relevância dos projetos da entidade para o programa de governo. Sendo assim, observa-se uma abordagem qualitativa, ou não financeira, no momento de seleção da meta, ainda que a auditoria posterior não prime por esta abordagem.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo realizado demonstrou a importância da auditoria de desempenho para a tomada de decisão e para o atingimento de um Estado Gerencial mais consistente e promissor, a partir da utilização adequada de ferramentas de controle e mensuração das ações dos gestores públicos.

O desempenho administrativo não pode e não deve ser mensurado apenas do ponto de vista quantitativo. A sociedade não espera dos seus administradores relatórios que informem apenas o custo dos produtos ou serviços adquiridos, mas a qualidade e quantidade de produtos e serviços colocados à sua disposição, com responsabilidade. As informações prestadas à sociedade devem evidenciar a efetiva contraprestação dos recursos colocados à disposição do Estado através do recolhimento compulsório de impostos.

A boa gestão pode, então, ser alcançada, a partir de uma melhor atuação dos órgãos de controle, através da capacitação de seus dirigentes, da elaboração de planejamentos

estratégicos e operacionais mais alinhados com as reais necessidades da população, com a elaboração de dados físicos e financeiros sobre o cumprimento de metas físicas estabelecidas nas leis orçamentárias, e através da *accountability*.

Foi possível avaliar e concluir que auditoria de desempenho na avaliação de metas orçamentárias realizada pelo controle interno no Município do Rio de Janeiro não é suficiente para garantir a boa aplicação dos recursos públicos, além de não serem utilizadas para informar à sociedade o desempenho dos gestores uma vez que ao seu resultado não é dada visibilidade.

Assim, foi proposta a adoção de uma mensuração qualitativa efetiva das ações governamentais, aliada a indicadores quantitativos como forma de possibilitar a efetiva contribuição dos administradores públicos na gestão do Estado. Não foi proposta de este artigo modelar indicadores qualitativos para a aplicação em Auditorias de Desempenho. Contudo, a pesquisa evidenciou que alguns autores (Sousa e Cruz Júnior, 2007; Grateron, 1999) têm oferecido modelos de análise qualitativa para a gestão pública, anteriormente citado, que poderiam servir de norte a futuros trabalhos. Desta forma, como futura pesquisa sugere-se a aplicação de estudo empírico em um programa de trabalho de um ente público, adotando-se uma avaliação qualitativa e comparando-a com um relatório de gestão elaborado nos padrões de uma auditoria de prestação de contas.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

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

ARAÚJO, Luis Sérgio de Oliveira. **A economia política do orçamento público**. Dissertação apresentada ao Curso Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense, Niterói-RJ, 2004. Acesso em 24.10.2007. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos>.

CAMPOS, Ana Maria. *Accountability*: Quando poderemos traduzi-la para o português. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro: FGV, fev./abr. 1990.

CARDOZO, Julio Sergio S. **Origem e conceitos de auditoria**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis v. 2, 1997.

CIUPAK, Clébia. VANTI, Adolfo Alberto. WOLFARTH, Célio Pedro. **Análise informacional para a auditoria interna envolvendo aplicação de sistema complexo de informação**. Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa - PB, Brasil, 2007.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de Gestão: Utilização de indicadores de gestão no setor público. Caderno de Estudos, FIPECAFI. Nº 21,1999. Acesso em 18.11.2007. Disponível em: <http://audicaixa.org.br>

HARADA, Kiyoshi. **Controle externo da execução orçamentária**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1036, 3 maio 2006. Acesso em: 26.10.2007. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto>

HEINRICH, Carolyn J. **Outcomes-Based Performance Management in the Public Sector: Implications for Government Accountability and Effectiveness**. Public Administration Review, 62, 6: ABI/INFORM Global. Acesso em 13/12/2007. Disponível em: <http://proquest.umi.com>

ILACIF- Manual Latinoamericano de auditoria Profesional en el Sector Publico. Acesso em 18.11.2007. Disponível em: http://www.respondanet.com/spanish/anti_corrupcion/informes

IRB. **Glossário de termos técnicos mais comuns utilizados por Tribunais de Contas**. Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. IRB/TCMRJ, 2005.

MURPHY, Kevin R. CLEVELAND, Jeanelle N. *Understanding Performance Appraisal: Social, Organizational, and Goal-Based Perspective*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.

REIS, Heraldo da Costa. Curso de Auditoria Governamental. Rio de Janeiro. IBAM, 2006.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. LOPES, Jorge Expedito de Gusmão. PEDERNEIRAS, Marleide Maria Macêdo. SILVA, Felipe Dantas Cassimiro da. SANTIAGO, Hugo Leonardo Ferraz. GOMES, Rafael Barbosa. **Requisitos para Aprovação de Prestações de Contas de Municípios**. Anais do XXXI EnANPAD, p. 149. Rio de Janeiro. ANPAD, 2007.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria de Gestão – Uma forma eficaz de promoção da Accountability**. Anais do XXXI EnANPAD, p. 149. Rio de Janeiro. ANPAD, 2007.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental**. 7ª ed. São Paulo. ATLAS, 2004.

SILVA, Luiz Ivan dos Santos. **Orçamento público: um natural sistema de custos**. Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos, p.101. João Pessoa - PB, Brasil, 2007.

SANTANA, Ed Wilson Fernandes de. PESSOA, Luiz Gustavo de Sena Brandão. CABRAL, Luiz Marcelo Martins do Amaral Carneiro. SANTOS, Sergio Ricardo Bezerra dos. DINIZ, Josedilton Alves. **Eficácia Orçamentária Municipal: Os Impactos Produzidos Pela Lei de Responsabilidade Fiscal**. Anais do XXXI EnANPAD, p. 149. Rio de Janeiro. ANPAD, 2007.

SOUSA, Rossana Guerra de. CRUZ JUNIOR, Lairton Lira. **Auditoria de desempenho: uma abordagem metodológica alternativa**. RBC nº 157, Brasília. 2006.

TCU. Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos. Brasília, 2000. Acesso em 25.10.2007. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs>.

CGM. Prestação de Contas. Rio de Janeiro: 2005 e 2006. Acesso em 18.10.2007. Disponível em: <http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/contadoria/prestacao..>