



GIOVANA DANIELA DE LIMA

***BALANCED SCORECARD* COMO FRAMEWORK PARA AS
ATIVIDADES DE AUDITORIA OPERACIONAL EM
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR**

**LAVRAS – MG
2019**

GIOVANA DANIELA DE LIMA

***BALANCED SCORECARD* COMO FRAMEWORK PARA AS ATIVIDADES DE
AUDITORIA OPERACIONAL EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO
SUPERIOR**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, área de concentração em Gestão Pública, tecnologias e inovação, para a obtenção do título de Mestre.

Prof. Dr. Denis Renato de Oliveira
Orientador

**LAVRAS – MG
2019**

Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema de Geração de Ficha Catalográfica da Biblioteca Universitária da UFLA,
com dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).

Lima, Giovana Daniela de.

Balanced Scorecard como framework para as atividades de auditoria operacional em Instituições Federais de Ensino Superior / Giovana Daniela de Lima. - 2018.

117 p. : il.

Orientador: Denis Renato de Oliveira.

Dissertação (Mestrado profissional) - Universidade Federal de Lavras, 2018.

Bibliografia.

1. *Balanced Scorecard*. 2. Auditoria operacional. 3. Auditoria governamental. I. Oliveira, Denis Renato de. II. Título.

GIOVANA DANIELA DE LIMA

***BALANCED SCORECARD COMO FRAMEWORK PARA AS ATIVIDADES DE
AUDITORIA OPERACIONAL EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO
SUPERIOR***

***BALANCED SCORECARD AS FRAMEWORK FOR OPERATIONAL AUDIT
ACTIVITIES IN FEDERAL INSTITUTIONS OF HIGHER EDUCATION***

Dissertação apresentado à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, área de concentração em Gestão Pública, tecnologias e inovação, para a obtenção do título de Mestre.

APROVADA em 3 de julho de 2018.

Dr. José de Arimateia Dias Valadão
Dr. Julio Araujo Carneiro Da Cunha

UFLA
UNINOVE

Prof. Dr. Denis Renato de Oliveira
Orientador

**LAVRAS – MG
2019**

*Ao meu avô, José Rosa, meu grande exemplo de disciplina.
Aos meus pais, Paulo e Anunciação, meus professores na escola da vida.
Ao meu filho, Paulo, que sempre acreditou na minha capacidade de ir além.
Ao meu companheiro, Denilson, que caminha ao meu lado pelas estradas da vida.
Dedico*

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela força, luz e proteção em todos os momentos da minha vida.

Aos meus pais, Paulo e Anunciação, pela formação de qualidade que sempre me proporcionaram e por me ensinarem a lutar por meus objetivos.

Ao meu filho, Paulo, pelo incentivo e compreensão nos momentos de ausência.

Ao meu companheiro, Denilson, pelo carinho e apoio em todos os momentos dessa empreitada.

À minha irmã, Paula, e meus sobrinhos, Felipe, Luís Paulo e Isadora, pelo constante incentivo.

À Universidade Federal de Lavras, em especial ao Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, pela oportunidade.

Ao meu orientador, Denis Renato de Oliveira, pela dedicação e profissionalismo, essenciais para a concretização do presente trabalho.

Aos professores membros da Banca Examinadora, pela disponibilidade e gentileza em aceitar o convite.

Aos demais professores com os quais tive a honra de conviver, por todos os ensinamentos transmitidos.

Aos colegas de turma, pelo companheirismo e solidariedade durante o curso.

Aos colegas da Auditoria da UFLA, Darci e Márcio, pela compreensão, auxílio e incentivo ao longo de todo o curso.

Às secretárias dos programas de Pós-Graduação do DAE, Débora e Deila, pela prontidão em ajudar em todos os momentos de dificuldades durante o curso

Minha gratidão a todos!

*"As oportunidades multiplicam-se à medida que são agarradas."
(Sun Tzu)*

RESUMO

O desempenho da função pública impõe ao gestor a adequada gestão dos recursos que administra em nome da sociedade. Para tanto, faz-se necessária a adoção de mecanismos de controle para assegurar que os recursos públicos sejam utilizados em prol dos interesses dos cidadãos. No Brasil, as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) submetem-se à duas instâncias de controle governamental: o Controle Externo, representado pelo Congresso Nacional auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e o Controle Interno, exercido pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e por unidades de auditoria interna, inseridas na estrutura do próprio órgão. Para a realização de suas atividades, os órgãos de controle dispõem de técnicas ou ferramentas específicas, dentre as quais se destaca a técnica de auditoria, realizada em duas vertentes de trabalho: (1) Auditoria de regularidade, cujo foco é a legalidade dos atos de gestão; e (2) Auditoria operacional que objetiva avaliar o desempenho da gestão pública quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. A utilização de indicadores de desempenho é fundamental para a realização de auditorias de natureza operacional. O TCU apresenta a metodologia *Balanced Scorecard* (BSC) como uma ferramenta capaz de auxiliar a elaboração de uma matriz de indicadores que contemple tanto medidas financeiras quanto aspectos relacionados ao desempenho operacional. Nesse contexto, no presente trabalho, objetivou-se o desenvolvimento de um framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC, capaz de contribuir para a realização de auditorias de natureza operacional no âmbito das IFES. Para a consecução dos objetivos da pesquisa, inicialmente realizou-se uma revisão bibliográfica a fim de estabelecer uma relação entre as metodologias BSC e a auditoria operacional. Uma vez verificada a possibilidade de adaptação do BSC para auditorias operacionais, o passo seguinte foi a identificação do cenário da auditoria operacional no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior, utilizando-se como instrumento de coleta de dados entrevistas online com auditores de IFES. Posteriormente, por meio de pesquisa documental, identificaram-se procedimentos para a avaliação das dimensões de desempenho nos processos de auditoria operacional realizados pelo Tribunal de Contas da União. Os dados obtidos, por meio das entrevistas e da pesquisa documental nos relatórios de auditoria operacional do TCU, foram analisados por meio da técnica análise de conteúdo, permitindo assim o desenvolvimento do framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC. A validação do framework se deu por meio do desenvolvimento de um trabalho de auditoria operacional por auditores de uma Instituição Federal de Ensino Superior. Finalmente, realizou-se entrevista com o chefe da equipe de auditoria a fim de verificar suas percepções acerca do framework desenvolvido. O framework desenvolvido constitui a representação gráfica dos principais elementos dos programas e atividades governamentais a serem avaliados em um trabalho de auditoria operacional em cada uma das quatro dimensões de desempenho, bem como as relações de causa e efeito de tais elementos. Dessa forma, o framework auxilia a identificação das causas e consequências dos eventuais achados de auditoria, bem como dos resultados esperados com a implementação das recomendações dos auditores. Assim, a pesquisa reafirmou a adaptabilidade do BSC a diferentes objetivos organizacionais, principalmente pelo fato do presente estudo não focar na tradução da estratégia, mas voltar-se para outro objeto de análise, ou seja, a construção de um sistema de avaliação de desempenho da ação governamental.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*. Auditoria operacional. Auditoria governamental.

ABSTRACT

The fulfillment of the public function commands the manager to adapt the resources administrated by him in the name of society. Therefore, it's required the application of control mechanisms to ensure that the public resources are employed on behalf of the citizens. In Brasil the Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) [Federal Institute of higher education] submit to two jurisdiction of governmental control: the External Control, represented by the National Congress with the assistance of the Tribunal de Contas da União (TCU) [General Accounting Office] and the Internal Control, executed by the Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (System of Internal Control and Federal Executive Power) and units of internal auditing, attached in the structure of the agency. For the accomplishment of its activities the control agencies has specific methods and tools, among which the audit technique is emphasized, accomplished by two fields of work: (1) Regularity auditing focused on the legality of the management acts; and (2) Operational auditing, that evaluates the public management performance regarding its economicity, efficiency and effectiveness. The use of performance indicators is substantial for the realization of audits of operational nature. The TCU brings forward the methodology of Balanced Scorecard (BSC) as a tool able to assist the development of a matrix of indicators that contemplate both financial measures, and aspects of operational performance. Giving the background, the present study aimed the development of an operational audit framework grounded on BSC methodology, Able to help the accomplishment of audits of operational nature in the ambit of IFES. To achieve the goal of the search, at first a bibliographic review of the subject was carried out in order to establish a relationship between BSC and operational auditing. Once it was verified the possibility of adaptation from BSC to operational auditing, the next step was identifying the scene of operational auditing in the ambit of the Instituições Federais de Ensino Superior (Federal Institute of higher education), using as a tool of data acquisition the online interview with auditors from IFES. Subsequently, through documentary search it was identified the procedures for rating the dimensions of the performance in the operational auditing process realized by Tribunal de contas da união (General Accounting Office). The data gained from the interview and documentary search of operational auditing reports from TCU were analyzed by the content analyzes technique, allowing the development of operational auditing framework grounded on the BSC methodology. The framework validation was given through the development of an operational auditing work by the audits from one Instituição Federal de Ensino Superior (Federal Institute of higher education). Lastly, an interview with the audit team boss was made in order to verify his perception over the developed framework. The framework developed consist in the graphic representation of the major program elements and governmental activity to be analyzed in an operational auditing work in one of the four dimensions of performance, as well as the relations of cause and effect of such elements. Therefore, the framework helps to identify the causes and consequences of the possible findings of the auditing and the results expected with implementation of the audit's advice. Thereby, the search reassert the BSC adaptability to different organizational goals, mainly by the fact that the present study not focusing in the translation of strategy, but on another analyze goal, that is, the building of a rating system of the government acting performance.

Keywords: *Balanced Scorecard*. Operational Audit. Government Audit.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Diagrama de insumo-produto.	32
Figura 2 - Hierarquização das dimensões de desempenho.	33
Figura 3 - Ciclo de Auditoria Operacional.	35
Figura 4 - Tradução da estratégia organizacional.	42
Figura 5 - Modelo de BSC para o setor público de Kaplan e Norton (2000).	45
Figura 6 - Modelo de BSC para o setor público de Muller (2001).	46
Figura 7 - Modelo de BSC para o setor público de Osório (2003).	47
Figura 8 - Modelo de BSC para o Setor Público de Santos (2003).	48
Figura 9 - Modelo de BSC para o setor público de Pereira (2004).	49
Figura 10 - Modelo de BSC para o setor público de Pedro (2004).	50
Figura 11 - Modelo de BSC para o setor público de Passos (2004).	51
Figura 12 - Modelo de BSC para o setor público de Bergue (2005).	51
Figura 13 - Modelo de BSC para o setor público de Martins (2005).	52
Figura 14 - Modelo de BSC para o setor público de Ghelman e Costa (2006).	53
Figura 15 - Modelo de BSC para o setor público de Felix, Felix e Timóteo (2011).	54
Figura 16 - Relação entre as perspectivas do modelo de Felix, Felix e Timóteo e as dimensões de desempenho avaliadas em auditorias operacionais.	55
Figura 17 - Elementos de análise de cada uma das perspectivas do modelo de BSC adaptado para auditorias operacionais	85
Figura 18 - Relações de causa e efeito entre os elementos de análise do framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC	87
Figura 19 - Diferença entre a tradução da estratégia por meio do BSC e a tradução da avaliação de desempenho por meio do framework de auditoria operacional fundamentado no BSC.	94
Figura 20 - Framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC.	95
Figura 21 - Aplicação do framework na auditoria hipotética apresentada como exemplo.	97
Figura 22 - Relações de causa e efeito entre os resultados das avaliações dos auditores.	98
Figura 23 - Aplicação do framework na realização de um trabalho de auditoria de natureza operacional.	100
Figura 24 - Relações de causa e efeito entre os resultados das avaliações dos auditores.	101

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Diferenças entre as auditorias de regularidade e operacionais.	30
Quadro 2 - Modelo de matriz de planejamento.	38
Quadro 3 - Modelo de Matriz de Achados.....	40
Quadro 4 - Filtros utilizados na consulta ao SIOP.....	61
Quadro 5 - Categorias e subcategorias de análise dos relatórios de auditoria operacional do TCU.	63
Quadro 6 - Duração das entrevistas e quantidade de páginas transcritas.....	64
Quadro 7 - Elementos de análise avaliados pelo TCU para aferir critérios de desempenho	68
Quadro 8 - Principais programas e a respectivas ações executadas pelas Instituições Federais de Ensino Superior.	79
Quadro 9 - Ações do programa Educação de Qualidade para todos executadas pelas IFES relacionas aos objetivos.....	82
Quadro 10 - Ação hipotética do Setor de Gestão de Pessoas da Instituição X.....	96
Quadro 11 - Matriz de achados da auditoria hipotética apresentada como exemplo.	99
Quadro 12 - Matriz de achados da auditoria realizada como teste do framework.	102

LISTA DE SIGLAS

ANTT	Agência Nacional de Transportes Terrestres
Ater	Assistência Técnica e Extensão Rural
Bacen	Banco Central do Brasil
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CA	Compensação Ambiental
Carf	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Cecav	Centro Nacional de Pesquisa e Conservação de Cavernas
CEDRS	Conselho Estadual de Desenvolvimento Rural e Sustentável
CFEM	Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais
CGI	Coordenação Geral de Inspeção
CGU	Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União
CISET	Secretaria de Controle Interno
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
Coter	Comando de Operações Terrestres
Dicar	Divisão de Inspeção de Carne de Ruminantes, Equídeos e Avestruzes
Dipoa	Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal
DNPM	Departamento Nacional de Produção Mineral
EFS	Entidades de Fiscalização Superior
Fies	Fundo de Financiamento Estudantil
GAO	U.S. Government Accountability Office
Ibama	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
ICMBio	Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade
IFES	Institutos Federais de Educação Superior
IIA	Instituto de Auditores Internos
IN	Instrução Normativa
Intosai	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
Mapa	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MCidades	Ministério das Cidades
MD	Ministério da Defesa
MDA	Ministério do Desenvolvimento Agrário

MI	Ministério da Integração Nacional
MPOG	Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão
OCP	Operação Carro-Pipa
PAINT	Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna
PDI	Plano de desenvolvimento Institucional
Plansab	Plano Nacional de Saneamento Básico
PLS	Projeto de Lei do Senado
PMCMV	Programa Minha Casa, Minha Vida
PNCF	Programa Nacional de Crédito Fundiário
PNE	Plano Nacional de Educação
PNSB	Política Nacional de Segurança de Barragens
PPA	Plano Plurianual
Proagro	Programa de Garantia da Atividade Agropecuária
Proinfância	Programa Nacional de Reestruturação e Aquisição de Equipamentos para a Rede Escolar Pública de Educação Infantil
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
Rais	Relação Anual de Informações Sociais
REUNI	Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades
Riispoa	Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal
SCI	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SDA	Secretaria de Defesa Agropecuária
Sedec	Secretaria Nacional de Defesa Civil
SFA	Superintendências Federais de Agricultura
SFC	Secretaria Federal de controle Interno
Siape	Sistema Integrado de Administração de Pessoal do Governo Federal
SIF	Serviço de Inspeção Federal
SIG-CF	Sistema de Informações Gerenciais
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento –
Sisobi	Sistema Informatizado de Óbitos da Previdência Social
Sisser	Sistema de Subvenção Econômica ao Prêmio do Seguro Rural
SISTEC	Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica
Snuc	Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza
SRA	Secretaria de Reordenamento Agrário
SUS	Sistema Único de Saúde

TAH	Taxa Anual por Hectare
TCpa	Taxa de conformidade dos processos produtivos de produtos de origem animal
TCU	Tribunal de Contas da União
UFCA	Universidade Federal do Cariri
UFESBA	Universidade Federal do Sul da Bahia
UFLA	Universidade Federal de Lavras
UFOB	Universidade Federal do Oeste da Bahia
UNIFESSPA	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará -
UNILA	Universidade Federal da Integração Latino-Americana
UPA	Unidade de Pronto Atendimento
UTE	Unidade Técnica Estadual

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	Objetivos	17
1.2	Justificativa da pesquisa	18
1.3	Estrutura do Trabalho	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1	Administração Pública Federal	20
2.2	Controle na Administração Pública Federal	23
2.3	Auditoria governamental	27
2.4	Auditoria operacional	31
2.5	Balanced Scorecard	41
2.6	Relação entre <i>Balanced Scorecard</i> e auditoria operacional	54
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	58
3.1	Caracterização da pesquisa	58
3.2	Procedimentos de coleta de dados	58
3.3	Análise dos dados	62
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	64
4.1	O cenário atual da auditoria operacional no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior	64
4.2	Elementos para avaliação de desempenho nas auditorias operacionais realizadas pelo TCU	67
4.2.1	Gestão orçamentária	68
4.2.2	Marco normativo do programa ou atividade	70
4.2.3	Controle interno	72
4.2.4	Indicadores de desempenho	74
4.2.5	Transparência e controle social	75
4.2.6	Gestão do conhecimento	77
4.3	Principais programas executados pelas IFES	78
5	FRAMEWORK PROPOSTO	85
5.1	Avaliações das dimensões de desempenho	85
5.2	Relações de causa e efeito entre os elementos de análise	86
5.3	Framework de auditoria operacional baseado no BSC	93
5.4	Teste do framework	100
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	105
	REFERÊNCIAS	108

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública pode ser entendida como o conjunto formado por órgãos, agentes e serviços públicos instituídos para atender às demandas da sociedade. Na esfera Federal brasileira, compreende os órgãos da administração direta, ou seja, aqueles que integram a estrutura da Presidência da República e dos Ministérios e os órgãos da administração indireta que, embora criados e mantidos pelo Estado, possuem personalidade jurídica própria.

O desempenho da função pública impõe ao gestor a adequada gestão dos recursos que administra em nome da sociedade. Para tanto, faz-se necessário que o Estado estabeleça mecanismos de controle para assegurar que os recursos públicos sejam utilizados em favor do interesse da sociedade, obedecendo às normas aplicáveis e aos princípios norteadores da Administração Pública.

No Brasil, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) instituiu duas esferas de controle da Administração Pública Federal: o Sistema de Controle Externo, representado pelo Congresso Nacional auxiliado pelo Tribunal de Contas da União e Sistema de Controle Interno, exercido no âmbito de cada poder.

Os órgãos que compõem a Administração Indireta Federal, além de estarem submetidos ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e ao Controle Legislativo, também devem dispor de unidades de auditoria interna, responsáveis pelas atividades de fiscalização e controle de sua gestão. As unidades de auditoria interna se inserem na estrutura do próprio órgão, porém estão sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2000).

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) se inserem na Administração Pública Indireta Federal, sendo classificadas como autarquias ou fundações públicas, vinculadas ao Ministério da Educação, estando submetidas a todas as instâncias de controle legalmente instituídas.

Para a realização das atividades de controle, os órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como o Tribunal de Contas da União dispõem de técnicas ou ferramentas específicas, dentre as quais se destaca a técnica de auditoria, que, em sentido lato, pode ser entendida como a avaliação de uma determinada situação em relação a um parâmetro pré-estabelecido (BRASIL, 2010a).

A expressão "zelar pela boa e regular aplicação dos recursos públicos", amplamente utilizada pelos órgãos de controle para expressar sua missão, apresenta as duas vertentes da auditoria governamental, quais sejam: (1) Auditoria de regularidade, cujo foco é a legalidade dos atos de gestão, adotando uma perspectiva mais voltada para a punição; e (2) Auditoria operacional que objetiva fornecer orientações ao gestor que contribuam para o alcance dos resultados esperados.

A Auditoria Operacional objetiva avaliar o desempenho de programas e atividades governamentais quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e, em última análise, promover o aperfeiçoamento da gestão pública, sem abandonar a legalidade dos atos e fatos da administração (BRASIL, 2010a).

No Brasil, a metodologia para a realização de auditorias de natureza operacional foi desenvolvida pelo Tribunal de Contas da União, que, além de realizar trabalhos nessa vertente, dissemina métodos e técnicas a outros órgãos de controle.

As informações referentes ao desempenho da gestão, aferidas por meio de indicadores de desempenho, são fundamentais para a avaliação dos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto auditado (BRASIL, 2010a).

O Tribunal de Contas da União (TCU) apresenta a metodologia *Balanced Scorecard* (BSC) como uma ferramenta capaz de auxiliar a elaboração de indicadores de desempenho. O BSC é uma ferramenta de medição do desempenho organizacional sob quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997). O TCU recomenda a construção de uma matriz de indicadores, combinando as perspectivas do BSC, adaptadas para o setor público, com as quatro dimensões de desempenho: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (BRASIL, 2011a). Nesse sentido, optou-se pela metodologia BSC para o desenvolvimento do presente trabalho, por esta assemelhar-se à Auditoria Operacional no que se refere à avaliação do desempenho organizacional sob aspectos que perpassam as medidas meramente financeiras.

No âmbito das IFES, os relatórios de atividades anuais disponíveis nas páginas institucionais das unidades de auditoria interna, demonstram que os trabalhos realizados, no período compreendido entre 2012 a 2017, são, em sua maioria, voltados para verificação de regularidade, não obstante a relevância dos trabalhos de natureza operacional como forma de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão.

Ainda não foram encontrados na literatura referente ao tema estudos que evidenciassem os motivos da carência de trabalhos de auditoria operacional, assim como as eventuais potencialidades e limitações dessa vertente de trabalho em instituições de ensino

superior. Da mesma forma, não foi possível identificar estudos que propusessem uma metodologia para a realização de auditorias operacionais em Instituições Federais de Ensino Superior.

No que tange ao tema Balance Scorecard aplicado ao setor público brasileiro, trata-se de uma temática bastante explorada, em especial no que se refere a trabalhos que buscaram adaptar a metodologia às mais diferentes entidades do setor público, dentre os quais podem ser relacionadas contribuições de Felix, Felix e Timóteo (2011); Fernandes, (2013); Santana (2014) e Martins (2015). Também foram encontrados trabalhos que avaliaram os resultados da aplicação do BSC no setor público, a exemplo do estudo realizado por Nascimento, Alves Júnior e Pereira (2014), além de estudos bibliométricos sobre o tema, tendo, como exemplo, a contribuição de Ferreira e Diehl (2013). No entanto, não foram encontrados estudos que buscassem estabelecer uma relação entre a metodologia Balance Scorecard e a vertente de auditoria de natureza operacional.

Nesse contexto, no presente trabalho, visa-se a responder a seguinte questão: como a metodologia *Balanced Scorecard* pode ser adaptada e aplicada como framework de auditoria operacional nas Instituições Federais de Ensino Superior?

1.1 Objetivos

O objetivo geral do trabalho é propor um modelo específico de uso do *Balanced Scorecard* como framework para a realização de auditoria operacional em Instituições Federais de Ensino Superior.

Especificamente, pretende-se:

- a) Estabelecer uma relação entre *Balanced Scorecard* e auditoria operacional, convertendo as perspectivas de um modelo de BSC para o setor público nas dimensões de desempenho avaliadas em auditorias operacionais;
- b) Identificar o cenário atual da auditoria operacional no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior;
- c) Identificar os elementos de análises avaliados pelo Tribunal de Contas da União durante os procedimentos de auditoria operacional;
- d) Classificar os elementos de análise dentro das dimensões de desempenho, identificando as relações de causa e efeito entre eles.

1.2 Justificativa da pesquisa

Compete aos gestores públicos trabalhar em prol do interesse da sociedade, pautando-se pelos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade e publicidade. Para assegurar a correta aplicação dos recursos públicos e o atendimento às demandas da sociedade, são instituídas instâncias de controle governamental.

A modernização da administração pública ampliou o papel do controle governamental, no aperfeiçoamento e melhoria dos processos de gestão, impulsionando a busca por novas metodologias para a avaliação das ações governamentais. Nesse sentido, colocam-se as auditorias operacionais como um instrumento adequado ao atendimento dessa nova demanda, na medida em que se direciona para a avaliação de resultados e promoção da transparência da gestão pública.

No que tange à gestão das Instituições Federais de Ensino Superior, o controle faz-se necessário em virtude do relevante papel desempenhado por tais instituições no desenvolvimento social e econômico do país. Além disso, a expansão do acesso ao ensino superior promovida a partir do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI) ampliou a estrutura física e a capacidade operacional das IFES, exigindo uma modernização dos instrumentos controle, a fim de assegurar a adequada aplicação dos recursos disponibilizados bem como o cumprimento das metas estabelecidas.

Nesse contexto, o presente trabalho justifica-se por oferecer contribuições à administração pública, por meio do desenvolvimento de um framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia *Balanced Scorecard*, capaz de contribuir para a realização de auditorias de natureza operacional no âmbito das IFES, considerando o pressuposto de que os frameworks constituem uma representação gráfica, ou de forma narrativa, que permitem a compreensão e a comunicação da estrutura e dos relacionamentos de um sistema complexo, possibilitando o estudo de alguns aspectos desse sistema ou ainda o sistema como um todo (SHEHABUDDEEN; PROBERT; PHAAL, 2000).

O framework desenvolvido possibilita a avaliação da gestão das IFES, sob aspectos de desempenho, medindo a economicidade, eficácia eficiência e efetividade das ações desenvolvidas, identificando eventuais falhas que comprometem o resultado da gestão e apontando oportunidades de melhoria, uma vez que constitui a representação gráfica dos principais elementos dos programas e atividades governamentais a serem avaliados em um trabalho de auditoria operacional em cada uma das quatro dimensões de desempenho. Tais elementos representam as questões de auditoria nas quais os exames deverão se pautar. Além

disso, as relações de causa e efeito entre os elementos avaliados auxilia a identificação de causas e consequência dos eventuais achados de auditoria, bem como dos resultados esperados com a implementação das recomendações dos auditores.

Ressalta-se que, embora a pesquisa seja delimitada ao âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior, espera-se que possa lançar bases para uma reflexão sobre a aplicação da metodologia do *Balanced Scorecard* para a realização de auditorias operacionais em outras instituições integrantes da Administração Pública Federal.

No campo acadêmico, a proposta se justifica tendo em vista que a aplicação do BSC como instrumento de auditoria é um tema ainda pouco explorado, muito embora sua utilização por órgãos governamentais seja uma temática amplamente debatida. A análise da literatura sobre o tema demonstra diferentes modelos de adaptação do BSC para o setor público, além de trabalhos no sentido de avaliar a adoção do BSC por entidades do setor público. Também foram encontrados diferentes estudos bibliométricos acerca da temática *Balance Scorecard* em organizações do setor público. No entanto, até o momento, não foram encontrados modelos de adoção do BSC como ferramenta de auditoria operacional capaz de possibilitar a avaliação de programas governamentais quanto às dimensões de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

1.3 Estrutura do Trabalho

O presente trabalho encontra-se estruturado em seis capítulos. O primeiro capítulo, no qual se insere o presente tópico, refere-se à introdução do trabalho. No capítulo apresenta-se o referencial teórico que sustentou a pesquisa. Em seguida, no capítulo 3, trata-se dos procedimentos metodológicos adotados para a condução da pesquisa. No capítulo 4, são apresentados os resultados da análise dos dados, que permitiram o desenvolvimento do framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC, cuja proposição e detalhamento se dá no capítulo seguinte. No capítulo 5, aborda-se ainda o teste do framework, por meio de sua utilização na execução de uma auditoria operacional. Finalmente, no capítulo 6, versa-se sobre as considerações finais acerca do presente trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Administração Pública Federal

De modo geral, entende-se por Administração Pública a estrutura instituída pelo Estado para o atendimento das demandas da sociedade, a qual inclui órgãos, serviços e agentes (OLIVEIRA, 2017). O termo administração pública pode ser compreendido sob dois sentidos. Em sentido subjetivo, também chamado de formal ou orgânico, a administração pública compreende os órgãos e agentes públicos que exercem a atividade administrativa. Quando entendidas sob a ótica objetiva, funcional ou material, a administração pública corresponde à função administrativa exercida pelos entes públicos (OLIVEIRA, 2014, 2017).

Para o exercício de suas funções e consecução do interesse coletivo, os entes públicos dispõem de um conjunto de prerrogativas ou poderes administrativos, conferidos pelo ordenamento jurídico. O poder de agir conferidos aos agentes públicos também pode ser entendido como dever de agir, na medida em que atuar em prol de interesse público é uma prerrogativa irrenunciável, devendo ser obrigatoriamente desempenhada (COMARETTO; BERTOLLO; BERWIG, 2017; SILVA, 2015).

Associado ao poder-dever de agir, encontra-se o dever de prestar contas. Aos agentes públicos compete administrar, em nome do povo, seu patrimônio, aplicando com zelo os recursos, de modo a assegurar a consecução do interesse público (COMARETTO; BERTOLLO; BERWIG, 2017; SOUZA; CARVALHO, 2015). Para tanto, a Constituição Federal estabelece, no parágrafo único do artigo 70, a obrigatoriedade de comprovar a adequada aplicação dos recursos públicos.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988, p. 56)

Também associado ao poder-dever de agir encontra-se o poder-dever de controle, que atribui à administração pública a prerrogativa de fiscalizar e corrigir seus atos, de modo a garantir a aderência ao ordenamento jurídico e aos princípios constitucionais (CARVALHO; TAKEY, 2014; NÓBREGA; COSTA; RIBEIRO FILHO, 2012).

No que tange à estrutura administrativa, o artigo 4º do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 subdivide a Administração Pública Federal brasileira em Administração Direta, ou seja, que compreende os órgãos que integram a estrutura da Presidência da República e dos Ministérios; e Administração Indireta, composta por órgãos que possuem

personalidade jurídica própria, porém criados e mantidos pelo Estado (BRASIL, 1967; MORELO, 2011).

O artigo 5º do mesmo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967), elenca as categorias de entidades que compõem a Administração Indireta Federal, quais sejam:

I - Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

II - Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.

III - Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta.

IV - Fundação Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes (BRASIL, 1967, p. 2).

Entre as entidades que compõem a estrutura da Administração Indireta Brasileira encontram-se as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), classificadas como autarquias ou fundações públicas, vinculadas ao Ministério da Educação. As IFES desempenham relevante papel social tanto na geração de conhecimentos quanto na formação de profissionais qualificados e comprometidos com o desenvolvimento da sociedade (QUEIROZ et al., 2012; ZIELINSKI; COSTALDELLO, 2014).

Nos últimos anos as IFES vivenciaram um momento de expansão, por meio do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI), instituído pelo Decreto nº 6.096, de 24 de abril de 2007 (BRASIL, 2007). O referido programa promoveu a ampliação do acesso e permanência na educação superior, exigindo uma adequação da estrutura física e capacidade operacional das IFES, e consequentemente, uma modernização dos instrumentos de controle para assegurar correta

aplicação dos recursos disponibilizados (QUEIROZ et al., 2012; GONÇALVES; MENDES, 2015).

Em função das peculiaridades de sua estrutura organizacional e orçamentário-financeira, bem como dos planos de carreira e regime jurídico de seu pessoal, o parágrafo 1º do artigo 54 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, assegura às IFES autonomia para:

I- propor o seu quadro de pessoal docente, técnico e administrativo, assim como um plano de cargos e salários, atendidas as normas gerais pertinentes e os recursos disponíveis;

II- elaborar o regulamento de seu pessoal em conformidade com as normas gerais concernentes;

III- aprovar e executar planos, programas e projetos de investimentos referentes a obras, serviços e aquisições em geral, de acordo com os recursos alocados pelo respectivo Poder mantenedor;

IV- elaborar seus orçamentos anuais e plurianuais;

V- adotar regime financeiro e contábil que atenda às suas peculiaridades de organização e funcionamento;

VI- realizar operações de crédito ou de financiamento, com aprovação do Poder competente, para aquisição de bens imóveis, instalações e equipamentos;

VII- efetuar transferências, quitações e tomar outras providências de ordem orçamentária, financeira e patrimonial necessárias ao seu bom desempenho (BRASIL, 1996, p. 18).

Não obstante à citada autonomia administrativa, ressalta-se que, por se tratar de entidades públicas, as IFES não devem furtar-se à obediência dos princípios constitucionais da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e todos os demais que norteiam a Administração Pública brasileira (BRASIL, 1988), bem como ao princípio da gestão democrática por meio de órgãos colegiados deliberativos, exarado no artigo 56 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (BRASIL, 1996). Além disso, por serem vinculadas ao Ministério da Educação, gerindo recursos da União, as IFES submetem-se ao dever de prestar contas da aplicação dos recursos disponibilizados, bem como às instâncias de controle da Administração Pública Federal previstas no artigo 70 da Constituição Federal (BRASIL, 1988; ZIELINSKI; COSTALDELLO, 2014).

O controle da administração pública federal a que também se submetem as IFES será abordado com maior propriedade no próximo capítulo.

2.2 Controle na Administração Pública Federal

A palavra controle está relacionada ao ato ou poder de fiscalizar, com vistas a evitar desvios. Inclui-se entre as cinco funções essenciais da administração, constituindo uma ferramenta fundamental na verificação da aderência entre as atividades e os objetivos previamente definidos pela organização (DANTOS; ALVES, 2016).

O controle tem por objetivo o acompanhamento e a avaliação do desempenho da organização, tendo em vista garantir o alinhamento entre os resultados alcançados e os objetivos pré-estabelecidos, propondo ações corretivas, quando estas se fizerem necessárias (NUNES, 2014).

As atividades de controle possibilitam a detecção de falhas e desvios que prejudicam a manutenção dos bens e recursos da organização. Além disso, o controle corrobora para a redução do grau de incerteza da organização. No contexto da Administração Pública, o controle pode ser entendido como uma ferramenta que visa a assegurar a defesa do patrimônio público, além de promover a transparência e a probidade administrativa (QUEIROZ et al., 2012; NUNES, 2014).

Guerra (2005, p. 90) define controle como:

[...] fiscalização, quer dizer, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando averiguar o cumprimento do que já foi pré-determinado ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado. Então, controlar é fiscalizar emitindo um juízo de valor (GUERRA, 2005, p. 90).

O controle pode ser entendido tanto como poder quanto como dever da Administração Pública de exercer vigilância, orientação e correção sobre seus próprios atos ou sobre os atos de outro poder visando a garantir a legitimidade, legalidade e adequabilidade desses atos (NÓBREGA; COSTA; RIBEIRO FILHO, 2012).

Por meio dos mecanismos de controle a administração pública é capaz de detectar e corrigir de eventuais falhas ou inconsistências que possam comprometer o alcance dos objetivos planejados, bem como a aderência às normas atinentes à gestão pública. Além disso, o controle exerce um importante papel como instrumento limitador da discricionariedade do gestor público (NÓBREGA; COSTA; RIBEIRO FILHO, 2012; QUEIROZ et al., 2012; SOUZA; OLIVEIRA; COLARES, 2013).

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 70, institui duas esferas de controle da Administração Pública Federal:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988, p. 56).

A fiscalização e o controle dos atos administrativos, no âmbito do Poder Executivo Federal, estão a cargo do Sistema de Controle Externo, representado pelo Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, o qual tem por órgão central o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU) (BARBOSA et al., 2015; DANTOS; ALVES, 2016; GONÇALVES; MENDES, 2015; OLIVIERI et al., 2015; SCHULZ et al., 2014).

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), instituído por meio do Decreto no 3.591, de 6 de setembro de 2000, é responsável por avaliar a ação governamental e a gestão dos administradores públicos, bem como a aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado, mediante fiscalizações contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, bem como por meio de apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 2017a; FARIAS et al., 2012; NÓBREGA; COSTA; RIBEIRO FILHO, 2012).

O artigo 8º do Decreto no 3.591, de 6 de setembro de 2000 (BRASIL, 2000), estabelece quais órgãos integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a saber:

I. A Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema.

II. As Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia - Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais.

III. As unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (BRASIL, 2000, p. 2).

Além dos órgãos supramencionados, a legislação atinente ao SCI determina que, no âmbito dos órgãos que compõem a Administração Indireta Federal, sejam instituídas unidades de auditoria interna, com o objetivo de fortalecer a gestão, racionalizar ações de controle, além de prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

(FARIAS et al., 2012; MORELO, 2011; NÓBREGA; COSTA; RIBEIRO FILHO, 2012; SCHULZ et al., 2014).

A atuação do SCI foi inicialmente definida no Manual aprovado pela Instrução Normativa CGU/SFC nº 1, de 6 de abril de 2001. A partir da publicação do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa CGU/SFC 3, de 9 de junho de 2017 e do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa CGU/SFC ° 8, de 6 de dezembro de 2017, os órgãos integrantes do SCI, bem como as unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta Federal passaram a ter sua atuação pautada pelos referidos documentos (BRASIL, 2017a, 2017b; FARIAS et al., 2012; NÓBREGA; COSTA; RIBEIRO FILHO, 2012).

As unidades de auditoria interna deverão inserir-se na estrutura do órgão, vinculadas ao Conselho de Administração ou a órgão de atribuições equivalentes ou, ainda, na sua ausência ao dirigente máximo. Deverão contar com o suporte de recursos humanos e materiais necessários ao desempenho de suas atribuições. Ressalta-se, porém, a subordinação das unidades de auditoria interna à orientação normativa e supervisão técnica do órgão central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCHULZ et al., 2014).

Obedecendo ao disposto na Instrução Normativa CGU nº 24, de 17 de novembro de 2015, a programação dos trabalhos da unidade de auditoria interna, para um determinado exercício, será consignada no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT), o qual deverá abordar as ações de auditoria previstas, bem como as ações de desenvolvimento e capacitação a serem realizadas, a fim de promover o fortalecimento da unidade de auditoria interna (BRASIL, 2015a; GONÇALVES; MENDES, 2015; MENDONÇA; CAVALCANTE; SANTOS, 2013).

A citada IN/CGU nº 24/2015 destaca, em seu artigo 3º, que, para elaborar seu plano de atividades, as unidades de auditoria devem considerar o planejamento estratégico, o gerenciamento de riscos, as estruturas de governança e os mecanismos de controle existentes em suas entidades. Dessa forma, constará do PAINT; no mínimo:

I - relação dos macroprocessos ou temas passíveis de serem trabalhados, classificados por meio de matriz de risco, com a descrição dos critérios utilizados para a sua elaboração;

II - identificação dos macroprocessos ou temas constantes da matriz de risco, a serem desenvolvidos no exercício seguinte, considerando o prazo, os recursos disponíveis e os objetivos propostos; e

III - estimativa de horas destinadas às ações de capacitação e participação em eventos que promovam o fortalecimento das atividades de auditoria interna (BRASIL, 2015a, p. 1-2).

A Instrução Normativa CGU nº 24, de 17 de novembro de 2015, prevê ainda a apresentação dos resultados dos trabalhos de auditoria interna, por meio do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), no qual deverá constar o relato das atividades realizadas, em função das ações planejadas arroladas no PAINT, bem como as ações não planejadas, mas que demandaram a atuação da auditoria interna (BRASIL, 2015a; GONÇALVES; MENDES, 2015).

Para cada ação realizada, o relatório deverá informar, pelo menos:

I - objetivos da auditoria;

II - escopo do trabalho;

III - critérios de análise utilizados, as causas, as consequências constatadas e as recomendações que visam a aprimorar os controles avaliados, para o saneamento de impropriedades ou irregularidades porventura identificadas em cada achado de auditoria; e

IV - conclusão dos trabalhos, com base nos achados de auditoria. (BRASIL, 2015a, p. 2-3)

Por se inserirem na Administração Pública Indireta Federal como fundações ou autarquias de regime especial vinculadas ao Ministério da Educação, as IFES são financiadas com recursos públicos, provenientes do Governo Federal, devendo submeter-se às normas atinentes ao serviço público, pautando sua gestão pela adequada aplicação dos recursos públicos e pela transparência das ações. Além disso, a expansão universitária promovida pelo Governo Federal, nos últimos 10 anos, direcionou um grande volume de recursos para as IFES, exigindo uma modernização dos processos administrativos, de modo a assegurar a utilização eficiente dos recursos e o alcance dos objetivos propostos (QUEIROZ et al., 2012; GONÇALVES; MENDES, 2015).

Para tanto, faz-se necessário que as IFES estruturem um sistema de controle efetivo, capaz de mitigar erros e desvios na conduta dos agentes públicos, além de assegurar a adequada gestão dos recursos a elas destinados, a proteção do patrimônio público, o cumprimento das metas estabelecidas e a transparência das ações governamentais (NÓBREGA; COSTA; RIBEIRO FILHO, 2012; QUEIROZ et al., 2012).

Assim sendo, em obediência à legislação referente ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, as Instituições Federais de Ensino Superior devem ter, em suas estruturas organizacionais, uma unidade de Auditoria Interna ou órgão equivalente, responsável pelas atividades de controle no âmbito da instituição, cuja finalidade é exercer orientação, controle e fiscalização dos atos e fatos administrativos (FARIAS et al., 2012; NÓBREGA; COSTA; RIBEIRO FILHO, 2012; NUNES, 2014).

2.3 Auditoria governamental

As atividades de controle são realizadas por meio de ferramentas ou instrumentos específicos. Os instrumentos de controle utilizados pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal são: auditoria e fiscalização (BRASIL, 2017a). Já o Tribunal de Contas da União enumera cinco ferramentas para a realização das atividades de controle: auditoria, inspeção, levantamento, acompanhamento e monitoramento (BRASIL, 2011).

A auditoria é uma ferramenta fundamental ao controle da gestão pública, utilizada tanto pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal quanto pelo Tribunal de Contas da União, bem como pelas unidades de Auditoria Interna das IFES (BRASIL, 2001; CHAVES, 2010; BRASIL, 2011).

A Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010, conceitua auditoria como:

[...] processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado (BRASIL, 2010b, p. 13).

Já a Secretaria Federal de Controle Interno, por meio da Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, define a Auditoria como:

uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (BRASIL, 2017a, p. 4).

Mendonça, Cavalcante e Santos (2013) conceituam a auditoria governamental como atividade de verificação e exame realizada a fim de comparar determinada situação ou ocorrência com normas ou padrões previamente estabelecidos e, a partir de então, emitir um juízo de valor devidamente fundamentado acerca da situação ou ocorrência avaliada,

agregando valor à entidade auditada. Os autores destacam que a atividade deve ser conduzida por profissionais com a devida competência para isso, de maneira imparcial e objetiva.

As práticas de auditoria governamental, no Brasil, estão normatizadas com base em modelos normativos internacionais, tais como U.S. *Government Accountability Office* (U.S. GAO), o Instituto de Auditores Internos (IIA) e a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai). Para as atividades de auditoria desempenhadas no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, as normas fundamentais, com o propósito de padronizar procedimentos e comunicação, orientar servidores e esclarecer terminologias, emanam da Secretaria Federal de Controle Interno (CHAVES, 2010).

Embora os trabalhos de auditoria sejam realizados por auditores da própria unidade, quando necessário, a equipe pode ser integrada por profissionais externos, o que assegura aprendizado e troca de experiência, além do fortalecimento das competências da equipe. Tais profissionais externos podem pertencer a outras unidades de auditoria, a órgãos de controle externo, a entidades de controle interno de outras esferas, ou ainda a outros entes governamentais, responsáveis pela defesa do patrimônio público. Além disso, é possível, ainda, solicitar a prestadores de serviços externos a emissão de parecer técnico especializado, necessário à condução dos trabalhos (BRASIL, 2017b).

Para a execução de seus trabalhos, o auditor governamental dispõe de um conjunto de procedimentos e técnicas de auditoria que, em conjunto, permitem verificar se a situação analisada se encontra em conformidade com o parâmetro pré-estabelecido, fundamentando a emissão do relatório conclusivo da auditoria (CHAVES, 2010).

De acordo com o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal:

Procedimento de auditoria é um conjunto de exames, previstos no programa de trabalho, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria definida na fase de planejamento do trabalho (BRASIL, 2017b, p. 74).

Durante o planejamento da auditoria deverão ser definidos os procedimentos a serem adotados, considerando a contribuição que darão para o alcance dos objetivos propostos, sua relação custo x benefício, além da extensão, época e natureza dos procedimentos a serem utilizados (BRASIL, 2017b).

O Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal elenca como procedimentos de auditoria os testes de controle,

cujo objetivo é assegurar que os mecanismos de controle interno da unidade auditada encontrem-se em efetivo funcionamento; e os testes substantivos, que buscam avaliar se os dados produzidos pelos sistemas da unidade auditada são válidos, suficientes e exatos (BRASIL, 2017b).

Entende-se por técnicas de auditoria o conjunto de ferramentas operacionais que possibilitam a obtenção de evidências adequadas, relevantes, úteis e suficientes para a conclusão dos trabalhos de auditoria. As técnicas de auditoria utilizadas com maior frequência nos trabalhos de auditoria são: indagação escrita ou oral, análise documental, recálculo, confirmação externa, exame dos registros, correlação das informações obtidas, inspeção, observação, corte das operações ou *cut-of*, rastreamento ou *vouching*, *benchmarking*, reexecução, procedimentos analíticos e técnicas de auditoria assistidas por computador (CHAVES, 2010; BRASIL, 2017b).

A adequada realização dos procedimentos e técnicas de auditoria conduzem à obtenção de provas de auditoria, ou seja, informações adequadas, razoáveis e pertinentes que servirão como sustentação para as conclusões do auditor. A reunião das provas constituirão os achados de auditoria, a saber, os fatos relevantes encontrados pelo auditor e que devem ser relatados no documento conclusivo da auditoria, indicando a situação encontrada, o critério estipulado na norma, causas e efeitos dessa situação (CHAVES, 2010). Destaca-se a necessidade de documentar as evidências dos achados, por meio da reunião dos papéis de trabalho, entendidos como "todo conjunto de formulários e documentos que constitui o suporte do trabalho desenvolvido pelo auditor, contendo o registro de todas as informações utilizadas, das verificações a que procedeu e das conclusões a que chegou" (CHAVES, 2010, p. 67).

Castro (2011, p. 374) elenca os benefícios da auditoria interna governamental, quais sejam:

Identificação de situações em que ocorre controle em excesso, gerando desperdícios, morosidade e elevação de gastos; proposição de melhorias de eficiência e economia nas operações da entidade; avaliações nos procedimentos administrativos ou nas estruturas organizacionais; e apoio aos órgãos de controle externo, entre outros (CASTRO, 2011, p. 374).

A auditoria governamental deve orientar-se para o aperfeiçoamento dos processos de gestão e dos mecanismos de controle interno das entidades. Para isso, os exames devem envolver não apenas a regularidade dos atos administrativos, mas também avaliar a eficiência e o alcance dos resultados pela gestão (NUNES, 2014).

Auditorias de regularidades não são suficientes para o controle efetivo da ação governamental, sendo necessária, também, a realização de exames de natureza operacional, como forma de proporcionar uma melhoria nos gastos públicos (BRITTO, 2014).

Dessa forma, o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2010a) diferencia duas vertentes dos trabalhos de auditoria, conforme a natureza dos exames, quais sejam:

- a) Auditoria de regularidade, que objetiva avaliar a legalidade e legitimidade dos atos de gestão e a probidade na aplicação dos recursos públicos;
- b) Auditoria operacional, que tem por objetivo a avaliação dos atos administrativos, quanto aos aspectos da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, de modo a auxiliar a gestão na consecução dos resultados desejados.

Couto (2015) aponta as principais diferenças entre as auditorias de regularidade e as operacionais, sintetizadas no Quadro 1:

Quadro 1 - Diferenças entre as auditorias de regularidade e operacionais.

AUDITORIAS OPERACIONAIS	AUDITORIAS DE REGULARIDADE
Maior diversidade de temas e objetos.	Padrões relativamente fixos.
Planejamento mais criativo e flexível.	Planejamento rígido.
Não tem duração pré-definida.	Prazo certo de início e fim.
Métodos de avaliação e de investigação de diferentes áreas do conhecimento.	Técnicas tradicionais de auditoria.
Flexibilidade, imaginação e capacidade analítica do auditor.	Critérios e procedimentos previamente definidos.
Maior abertura a julgamentos e interpretações.	Evidências tendem a ser conclusivas.
Relatórios mais analíticos e argumentativos.	Relatórios mais objetivos.

Fonte: Adaptado de Couto (2015).

Não obstante às diferenças mencionadas, Almeida (2012) destaca a complementaridade entre os trabalhos de auditoria de regularidade e operacional, defendendo o equilíbrio entre os dois enfoques no exercício da fiscalização governamental.

Destaca-se uma mudança no enfoque dos trabalhos de auditoria governamental, passando de um caráter mais punitivo para uma abordagem voltada para auxiliar o gestor na identificação de erros e limitações, nos sistemas de controle e na busca de melhorias e aperfeiçoamento das ações (GONÇALVES; MENDES, 2015).

As atividades de auditoria interna vêm se modernizando, com a finalidade de se adequar às transformações organizacionais decorrentes do processo de globalização. Destacam-se duas tendências atuais na condução dos trabalhos de auditoria. A primeira diz respeito à auditoria com foco em riscos, fundamentada na metodologia The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), por meio da qual compete à toda a organização o gerenciamento dos riscos inerentes ao negócio, cabendo à auditoria interna a avaliação sistemática dos mecanismos de controle e prevenção desses riscos. A segunda tendência diz respeito à auditoria operacional, prática desenvolvida pelo Tribunal de Contas da União, que tem por enfoque a avaliação do desempenho das organizações públicas, como entregadoras de bens e serviços à sociedade (SCHULZ, 2014).

O conceito de auditoria operacional, bem como os aspectos relacionados a essa vertente dos trabalhos de auditoria, serão explorados no capítulo seguinte.

2.4 Auditoria operacional

A avaliação de desempenho é um tema recorrente nos estudos de Administração tendo em vista seu relevante papel como ferramenta de controle gerencial. entende-se por avaliação de desempenho o processo sistemático levantamento de dados organizacionais que, comparados com parâmetros estabelecidos pela alta administração, produzem informações acerca do cumprimento da estratégia organizacional, auxiliando o processo decisório. Dessa forma, os sistemas de avaliação de desempenho devem não apenas oferecer informações acerca do desempenho organizacional, mas ainda promover o alinhamento entre as estratégias e metas estabelecidas e as ações desenvolvidas pela organização (GONZAGA et al., 2017; LAVIERI; CORRÊA; CUNHA, 2015; VARGAS et al., 2016).

Ao longo do desenvolvimento das ciências administrativas, diferentes modelos de avaliação de desempenho foram sendo desenvolvidos. Inicialmente, as avaliações de desempenho fundamentavam-se apenas em indicadores contábeis e financeiros. A partir da década de 1960, questões relacionadas à melhoria dos processos organizacionais passaram a fazer parte das avaliações de desempenho, e, a partir da década de 1990, surge o mais conhecido sistema de avaliação de desempenho que engloba medidas financeiras e não financeiras: o *Balanced Scorecard*, que será abordado no item 2.5 do presente trabalho (HOQUE, 2014; LAVIERI; CORRÊA; CUNHA, 2015).

No que tange à gestão pública, a avaliação de desempenho se desenvolve associada aos preceitos da nova gestão pública, voltada para o alcance de resultados e para a melhor utilização e controle dos recursos públicos. Nesse novo cenário, coloca-se a necessidade de

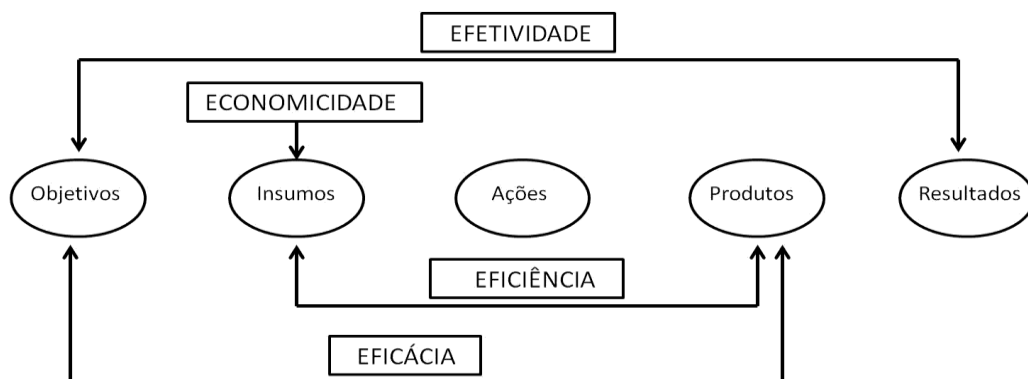
que o governo consiga fazer mais e melhor, gastando menos. A ação governamental passa a ser avaliada por meio de indicadores de eficiência, eficácia e efetividade (GONZAGA et al., 2017; OLIVIERI et al., 2015).

Em resposta a esse contexto de novas demandas sociais voltadas para resultados e transparência de gestão pública, atribuiu-se um novo enfoque aos trabalhos de auditoria: a avaliações de desempenho, contemplada nas auditorias de natureza operacional (ALMEIDA, 2012).

O Tribunal de Contas da União define Auditoria Operacional como "exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública" (BRASIL, 2010a, p. 11).

As auditorias operacionais visam à avaliação da atividade governamental, considerando as quatro dimensões de desempenho: economicidade, eficiência e efetividade, demonstradas no diagrama de insumo-produto, apresentado na Figura 1.

Figura 1 - Diagrama de insumo-produto.



Fonte: Brasil (2010a).

O Manual de Auditoria Operacional do TCU assim define as dimensões de desempenho:

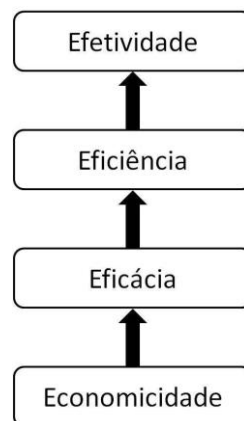
- a) A economicidade consiste na minimização dos custos dos recursos utilizados, garantindo a manutenção da qualidade desejada;
- b) A eficiência diz respeito à relação, em um dado período de tempo, entre o custo dos insumos e o produto final, observados os padrões de qualidade;
- c) A eficácia relaciona-se ao alcance das metas propostas, desconsiderando os custos envolvidos, em um determinado período de tempo;

- d) A efetividade refere-se ao alcance dos resultados planejados a médio e a longo prazo, considerando se os impactos observados na população alvo coincidem com os objetivos pretendidos.

Ressalta-se que, embora o conceito de eficiência apresente alguma relação com o de economicidade, o que os difere é que o primeiro está mais voltado à "noção de produtividade, transparecendo um alinhamento em torno de diferentes formas de se descrever a relação entre o consumo de insumos e a produção de bens e serviços" (ALVES, 2016, p. 8).

Nascimento (2010) destaca a importância do equilíbrio entre as dimensões de desempenho, mas ressalta que, quando não for possível reunir todas, pode-se estabelecer um critério de prioridade entre elas. Para o presente estudo, propõe-se a hierarquização das dimensões de desempenho apresentada na figura 2, fundamentada no Modelo para Mensuração do Desempenho proposto pelo Ministério do Planejamento no Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (BRASIL, 2009). Assim, a legitimidade da gestão pública pressupõe não apenas que a ação governamental seja realizada ao menor custo, mas que também atinja os objetivos propostos, com a menor relação custo benefício e, em última instância, seja capaz de transformar a realidade sobre a qual interveio.

Figura 2 - Hierarquização das dimensões de desempenho.



Fonte: Da autora (2017).

Nas auditorias operacionais, busca-se avaliar se as políticas, programas e instituições governamentais estão sendo geridas de modo a assegurar a eficiência e a economicidade da aplicação dos recursos, bem como a eficácia e a efetividade dos resultados, objetivando o

aperfeiçoamento da gestão (ALVES, 2016; COBRA, 2014; COUTO, 2015; GRUENFELD, 2016; MUDA et al., 2018).

Por meio das auditorias operacionais, acrescenta-se uma nova dimensão aos trabalhos de auditoria. O controle não está mais exclusivamente sobre conformidade dos atos e processos com o estabelecido pelo ordenamento jurídico que rege a administração pública, mas inclui exames acerca dos resultados da gestão (COBRA, 2014; GRUENFELD, 2016).

Britto (2014, p. 68) assinala que a auditoria operacional apresenta uma série de benefícios, a saber:

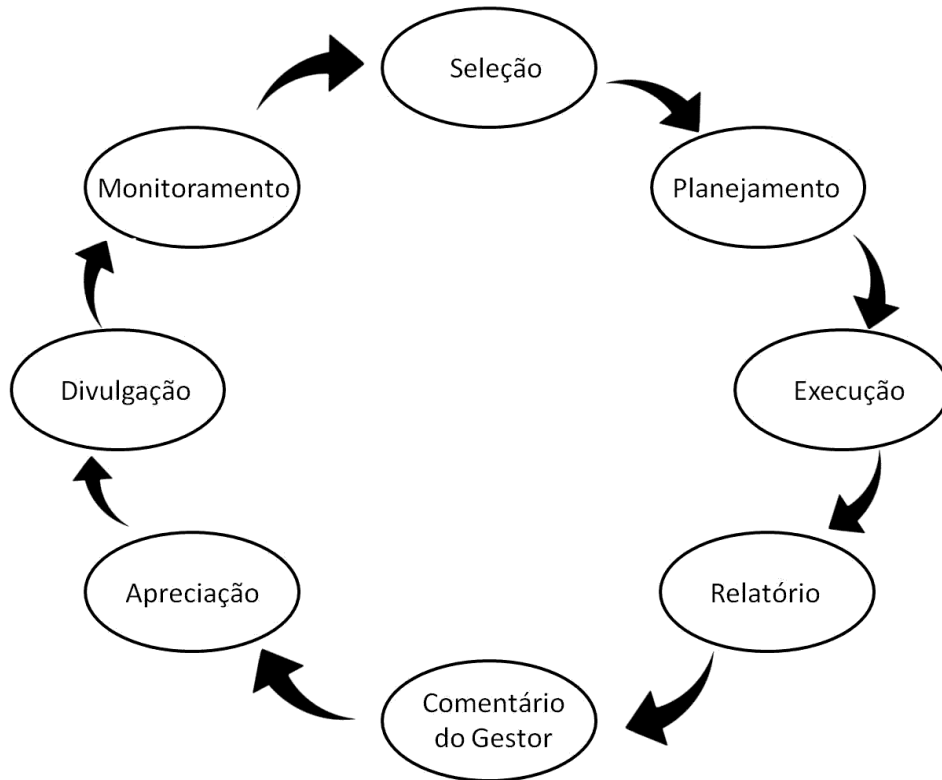
- a) aumento de receitas;
- b) redução de custos;
- c) melhoria de desempenho;
- d) diminuição de desperdícios e de práticas ineficientes, antieconômicas, ineficazes e abusivas;
- e) melhoria dos controles;
- f) racionalização de procedimentos;
- g) incremento do resultado;
- h) transparência (preconiza o livre fluxo de informações suficientes e claras para a compreensão e monitoramento pelos stakeholders da atuação governamental);
- i) sustentabilidade (avalia se os resultados alcançados por uma intervenção governamental permanecem com o passar do tempo);
- j) qualidade dos indicadores de desempenho.

Considera-se as auditorias operacionais como uma das ferramentas mais adequadas ao controle, no contexto da Administração Pública Gerencial, na medida em que corrobora com a gestão eficiente dos recursos públicos e com a disponibilização efetiva de resultados à sociedade (GRUENFELD, 2016).

Destaca-se, ainda, o papel relevante das auditorias operacionais como valioso instrumento de transparência e legitimidade da administração pública, uma vez que possibilita a disponibilização à sociedade de informações acerca dos resultados das ações governamentais (COUTO, 2015).

A execução de uma auditoria operacional segue uma série de etapas complementares e sequenciais, denominada Ciclo de Auditoria Operacional, representado na Figura 3.

Figura 3 - Ciclo de Auditoria Operacional.



Fonte: Brasil (2010a).

A etapa inicial consiste na definição do objeto a ser auditado. O Tribunal de Contas da União destaca como principal critério de seleção a oportunidade que o objeto proporciona para a realização de uma auditoria operacional capaz de contribuir para o aprimoramento da gestão pública, bem como apresentar à sociedade uma avaliação imparcial da atividade administrativa. Adicionalmente, é recomendada pelo TCU a adoção dos critérios materialidade, relevância e vulnerabilidade, para orientar o processo de escolha, podendo cada um ter maior ou menor peso, de acordo com a conjuntura avaliada. O critério de materialidade relaciona-se ao montante de recursos envolvidos, sendo a auditoria uma oportunidade para aperfeiçoar o objeto por meio da economia de recursos ou eliminação de desperdícios. No que se refere ao critério da relevância, a escolha deve pautar-se por objetos que possibilitem responder a questões de interesse da sociedade. Por fim, o critério da vulnerabilidade relaciona-se à propensão dos objetos a eventos adversos que possam comprometer suas operações e resultados (ALMEIDA et al., 2014; BRASIL, 2010a).

Definido o objeto, segue-se o planejamento da auditoria, no qual serão definidos o escopo da auditoria, a metodologia a ser seguida, os recursos, custos e prazos para a

realização do trabalho (ALMEIDA et al., 2014; BRASIL, 2010a). De acordo com o Manual de Auditoria Operacional do TCU, o planejamento envolve as seguintes atividades:

1. Análise preliminar do objeto de auditoria, entendida como o levantamento das informações necessárias à formulação de questões acerca do objeto da auditoria, tais como: identificação de riscos e pontos, investigação preliminar dos mecanismos de controle interno e sistemas de informação, levantamento da legislação relativa ao tema, entre outros. As informações a serem buscadas na análise preliminar, elencadas no Manual de Auditoria Operacional do TCU, são:

O objeto e seu contexto:

- a) objetivos (gerais ou parciais, dependendo da extensão do trabalho);
- b) estratégia de atuação (ações desenvolvidas, metas fixadas, clientes atendidos, procedimentos e recursos empregados, bens e serviços ofertados e benefícios proporcionados);
- c) estrutura organizacional (linhas de subordinação e de assessoramento e relação com as atividades desenvolvidas);
- d) fontes de financiamento e principais itens de custo e despesa (histórico da execução orçamentária);
- e) situação no contexto das prioridades governamentais;
- f) histórico (a partir da data de criação, as denominações anteriores e mudanças na sua concepção lógica em relação a objetivos, público-alvo e formas de implementação);
- g) grupos de interesse e características do ambiente externo e interno;
- h) natureza da atuação de outros órgãos ou programas governamentais que atuam na mesma área (linhas de coordenação).

Funcionamento do objeto auditado:

- a) processos gerenciais;
 - b) bases de dados existentes;
 - c) ambiente de controle;
 - d) restrições enfrentadas (imposições legais e limitações impostas pela concorrência, pela tecnologia, pela escassez de recursos ou pela necessidade de cooperar com outras entidades) (BRASIL, 2010a, p. 24).
2. Definição do objetivo e escopo da auditoria, que consiste no detalhamento do problema e das questões de auditoria a serem investigadas durante os trabalhos. As questões de auditoria correspondem aos pontos centrais da investigação, a partir

dos quais são definidos os resultados almejados bem como os procedimentos e técnicas necessários ao alcance de tais resultados.

3. Especificação dos critérios de auditoria e das técnicas de auditoria a serem empregadas. Entende-se por critérios de auditoria os parâmetros de desempenho entendidos como ideal ou desejável e que serão comparados com o objeto da auditoria. A definição dos critérios de auditoria depende da especificidade do objeto auditado tendo por base diferentes fontes, dentre as quais enumera o Manual de Auditoria Operacional do TCU:

- a) leis e regulamentos que regem o funcionamento da entidade auditada;
- b) decisões tomadas pelo Poder Legislativo ou Executivo;
- c) referências a comparações históricas e comparações com a melhor prática;
- d) normas e valores profissionais;
- e) indicadores-chave de desempenho estabelecidos pela entidade auditada ou pela Administração;
- f) opinião de especialista independente;
- g) critérios utilizados em auditorias similares ou empregados por outras Entidades de Fiscalização Superior (EFS);
- h) organizações que realizem atividades semelhantes ou tenham programas similares;
- i) bibliografia especializada) (BRASIL, 2010a, p. 30-31).

4. Elaboração da matriz de planejamento, ou seja, um quadro contendo o resumo das informações relevantes levantadas no planejamento da auditoria. De acordo com o Manual de Auditoria Operacional do TCU:

O propósito da matriz de planejamento é auxiliar a elaboração conceitual do trabalho e a orientação da equipe na fase de execução. É uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia e auxiliando a condução dos trabalhos de campo. [...] A matriz é também o principal instrumento de apoio à elaboração do projeto de auditoria, pois contém as informações essenciais que o definem (BRASIL, 2010a, p. 32).

No Quadro 2, apresenta-se um modelo de Matriz de Planejamento.

Quadro 2 - Modelo de matriz de planejamento.

Questões de auditoria	Informações necessárias	Fontes de informação	Procedimentos para coleta de dados	Procedimentos para análise de dados	Limitações	Quais conclusões podem resultar
Identificação de termos-chave e escopo das questões, descrevendo: - os critérios; - o período de abrangência; - os atores; - a cobertura geográfica.	Informações necessárias para responder às questões de auditoria.	Especificar as fontes para coleta de todas as de informação necessárias.	Enumerar as técnicas de coletas a serem utilizadas, descrevendo os respectivos procedimentos.	Enumerar as técnicas de análise de dados a serem utilizadas, descrevendo os respectivos procedimentos.	Apresentar as limitações quanto a: - estratégia metodológica utilizada; - acesso às pessoas e às informações; - qualidade das informações; - condições operacionais para realização do trabalho.	Apresentar quais conclusões ou resultados que podem decorrer do trabalho proposto.

Fonte: Adaptado de Brasil (2010a).

5. Validação da matriz de planejamento, que consiste na submissão da matriz à revisão por um supervisor e a um painel de referência, para a obtenção de críticas e sugestões para aprimoramento.
6. Elaboração de instrumentos de coleta de dados, ou seja, definição e desenho dos instrumentos de coleta de dados a serem utilizados durante a auditoria, tais como, entrevista, questionário, grupo focal, observação direta, entre outros.
7. Teste-piloto com o fim de confirmar o funcionamento da auditoria e a qualidade e confiabilidade dos dados a serem obtidos durante os trabalhos.
8. Elaboração do projeto de auditoria, um documento capaz de resumir a natureza dos trabalhos a serem realizados e os resultados que se pretende alcançar. O projeto deverá conter a descrição do objeto auditado, os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e resultados esperados (BRASIL, 2010a).

A fase seguinte corresponde à execução da auditoria, ou seja, desenvolvimento dos trabalhos de campo, por meio dos quais os dados serão coletados e analisados, visando à

obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria (BRASIL, 2010a).

O achado de auditoria consiste na divergência entre a situação encontrada pelo auditor e a situação desejada. Ao descrever um achado, o auditor deve elencar os seguintes atributos: critério, condição, causa e efeito. O critério corresponde ao padrão de desempenho esperado, ou seja, como a situação deveria ser. A situação identificada pelo auditor corresponde à condição. A causa diz respeito aos motivos pelos quais ocorrem a discrepância entre o critério e a condição. Por fim, o efeito corresponde a consequências da situação identificada. Os achados devem estar fundamentados em evidências, tais como: documentos, fotos, entrevistas, entre outras, conforme especificidade do objeto auditado (BRASIL, 2010a).

Uma vez que os achados foram identificados e documentados por meio de evidências, o auditor deve elaborar recomendações com vistas a sanear as causas dos problemas levantados. As recomendações podem ser baseadas em eventuais boas práticas observadas pelo auditor. Sempre que possível, o auditor deverá apontar os resultados esperados com a implementação das recomendações apresentadas (BRASIL, 2010a).

A execução envolve, ainda, a elaboração e validação da matriz de achados, instrumento que sintetiza as constatações obtidas durante os trabalhos de campo, a fim de subsidiar a elaboração do relatório de auditoria. Na matriz de achado deverão estar consignados, conforme modelo apresentado no quadro 3, os achados com seus atributos, as recomendações e os eventuais benefícios esperados com sua implantação e, sempre que possível, boas práticas identificadas (ALMEIDA et al., 2014; BRASIL, 2010a).

Quadro 3 - Modelo de Matriz de Achados.

Situação encontrada	Critério	Evidências e análises	Causas	Efeitos	Boas práticas	Recomendações	Benefícios esperados
Constatações identificadas durante os trabalhos de campo.	Padrões de desempenho esperado.	Tratamento das informações coletadas para obtenção de evidências.	Motivos pelos quais ocorrem a discrepância entre o critério e a condição.	Consequências da situação identificada.	Ações identificadas pelo auditor que poderiam contribuir para a melhoria do desempenho.	Ações para sanear os problemas identificados.	Melhorias decorrentes da implementação das recomendações apresentadas

Fonte: Adaptado de Brasil (2010a).

Os achados, as recomendações e as conclusões da auditoria são comunicados por meio do relatório de auditoria. O relatório de auditoria é um documento formal e técnico que apresenta o produto final de um trabalho de auditoria (ALMEIDA et al., 2014; BRASIL, 2010a). Seguindo os padrões estabelecidos pela Intosai, o Tribunal de contas da União orienta que o processo de elaboração de relatórios de auditoria seja entendido como um "processo contínuo de formulação, teste e revisão de ideias sobre o objeto da auditoria" (BRASIL, 2010a, p. 44) e devem ser redigidos, considerando o ponto de vista do leitor e fundamentados na matriz de achados. O TCU recomenda, ainda, que os relatórios de auditoria atendam aos "requisitos de clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade, [...] completude e convencimento" (BRASIL, 2010a, p. 45).

O relatório elaborado será, então, apresentado ao gestor a fim de que ele contribua com comentários para a seu aprimoramento e validação dos achados de auditoria. Posteriormente, o relatório deve ser apreciado pelos ministros do TCU, para ser, finalmente, divulgado para a entidade auditada e toda a sociedade (ALMEIDA et al., 2014; BRASIL, 2010a).

A última etapa corresponde ao monitoramento das providências adotadas pelo auditado quanto a recomendações consignadas no relatório de auditoria (ALMEIDA et al., 2014; BRASIL, 2010a).

A utilização de indicadores de desempenho é fundamental para a aferição dos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto auditado (BRASIL, 2010a). O Tribunal de Contas da União define indicadores de desempenho como "um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar essa medida com metas preestabelecidas" (BRASIL, 2011, p. 8)

O TCU destaca a utilização da metodologia *Balanced Scorecard* (BSC) como ferramenta para avaliação de desempenho e recomenda sua adoção para a construção de uma matriz de indicadores, que combine as quatro dimensões de desempenho com as perspectivas do BSC, adaptadas para o setor público (BRASIL, 2011b).

2.5 *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* é uma metodologia de medição de desempenho, desenvolvida pelos professores Robert S. Kaplan e David P. Norton, que contempla tanto medidas contábeis e financeiras como outras relacionadas a ativos intangíveis, representando uma ferramenta de tradução e comunicação da estratégia organizacional (FERNANDES; FURTADO; FERREIRA, 2016; FERREIRA; DIEHL, 2013; ULYSSEA et al., 2013).

Para Kaplan e Norton (1997, p. 2), "o *Balanced Scorecard* traduz a missão e a estratégia das empresas em um conjunto abrangente de medidas de desempenho, que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica".

A ferramenta BSC representa muito mais que um conjunto de medidas de desempenho, mas um sistema de gestão estratégica que permite o alinhamento dos indivíduos e dos processos de cada setor da organização, em prol de uma estratégia unificada, ou seja, a concentração dos esforços da organização na direção do cumprimento de sua missão (PIETRZAK; PALISZKIEWICZ; KLEPACKI, 2015; ROLIM; ROLIM, 2013). Nas palavras de Rolim e Rolim (2013), "um *Balanced Scorecard* adequado incorpora o mix de medidas de resultados e saídas de processo que indicam se os objetivos estão sendo atingidos e se as estratégias estão sendo implementadas com sucesso" (ROLIM; ROLIM, 2013, p. 9).

O BSC pode ser entendido como uma ferramenta para o aprimoramento do planejamento estratégico, na medida em que permite o alinhamento entre a visão e a estratégia da empresa e seus objetivos e medidas de desempenho, o que possibilita o gerenciamento em longo prazo (KAPLAN; NORTON, 1996; ROCHA; CASARTELLI, 2014; SHIBANI; GHERBAL, 2018).

O BSC deve envolver o alinhamento de toda a organização, integrando ações estratégicas, operacionais e organizacionais. Além disso, o *Balanced Scorecard* compreende as três dimensões de tempo - passado, presente e futuro, uma vez que os objetivos estratégicos, em longo prazo, tornam-se os balizadores das ações de controle diárias (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 201; SHIBANI; GHERBAL, 2018).

Por meio do BSC, é possível avaliar o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e

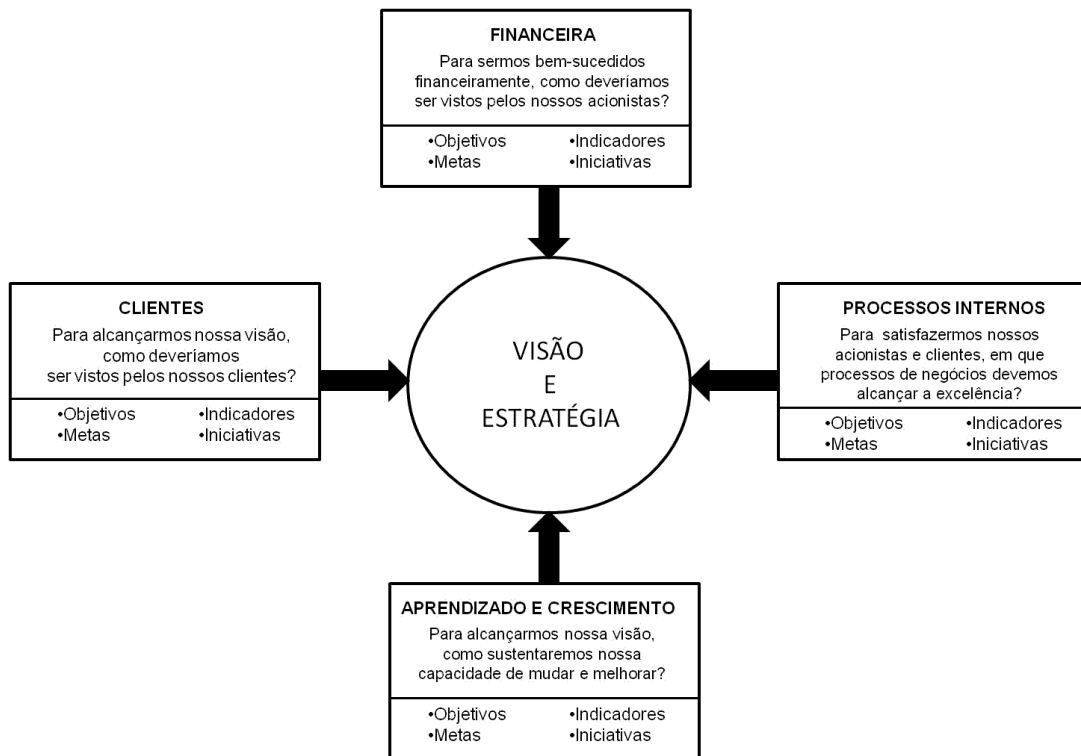
crescimento, no entanto, essas perspectivas podem ser adaptadas conforme o contexto organizacional (KAPLAN; NORTON, 1996, 1997; ULYSSEA et al., 2013). "Cada perspectiva funciona como um receptáculo que abarca, por afinidade, um conjunto de objetivos, indicadores de desempenho, metas e iniciativas de melhorias para o alcance destas metas" (MIZRAHI; CANEN, 2012, p. 36).

Para Olve, Roy e Wetter, (2001, p. 18), as quatro perspectivas do BSC se baseiam no modelo abaixo descrito:

- i) Para obtermos sucesso financeiro, como devemos encarar nossos acionistas?
- ii) Para sermos bem-sucedidos, em nossos pontos de vista, como devemos encarar nossos clientes?
- iii) Para satisfazer nossos acionistas e clientes, em quais processos de negócio interno devemos nos sobressair?
- iv) Para ser bem-sucedidos, em nossos pontos de vista, como devemos manter nossa capacidade de aprender e crescer?

Na Figura 4, apresenta-se a tradução da estratégia organizacional dentro das perspectivas propostas por Kaplan e Norton (1997).

Figura 4 - Tradução da estratégia organizacional.



Fonte: Kaplan e Norton (1997).

A perspectiva financeira relaciona-se à lucratividade da organização, por meio da utilização de medidas financeiras que permitem aos proprietários e acionistas avaliar se a implementação da estratégia organizacional concorre para a melhoria da lucratividade e liquidez da empresa (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011; KAPLAN; NORTON, 2001; ROLIM; ROLIM, 2013).

A perspectiva do cliente diz respeito à visão dos clientes e consumidores acerca da organização. Nessa ótica, são consideradas medidas que demonstrem a posição competitiva da empresa no seguimento em que atua, bem como a satisfação das necessidades dos clientes (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011; KAPLAN; NORTON, 2001; ROLIM; ROLIM, 2013).

Na perspectiva dos processos internos, o foco está na busca por excelência, por meio da identificação de pontos críticos nos processos organizacionais, corrigindo-os e otimizando-os. Relaciona-se às ações executadas dentro de uma organização que possibilitam o alcance dos objetivos financeiros e o atendimento às necessidades dos clientes (FERNANDES, 2013; KAPLAN; NORTON, 2001).

Por fim, a perspectiva da aprendizagem e crescimento diz respeito à capacidade da organização em transformar as informações oriundas de seus processos internos em aprendizagem, de modo a agregar valor à organização e promover o seu crescimento (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011; KAPLAN; NORTON, 2001; ROLIM; ROLIM, 2013).

O BSC possibilita o alinhamento entre todas as unidades organizacionais, criando um entendimento comum sobre os esforços a serem empreendidos para o alcance da estratégia organizacional (CAMPOS et al., 2015). Dessa forma, os objetivos estratégicos não podem ser analisados de maneira independente em cada uma das quatro perspectivas. Ao contrário, devem ser considerados a partir das relações de causa e efeito entre eles, de modo que a estratégia seja comunicada a toda a organização (CAMPOS et al., 2015; ROLIM; ROLIM, 2013).

Rosa et al. (2014, p. 85) afirmam que "a forma mais indicada, para visualizar o alinhamento estratégico ocorre por meio da construção de um mapa da estratégia – ou Mapa Estratégico".

O mapa estratégico pode ser entendido como a representação gráfica da estratégia organizacional, por meio da qual é possível visualizar os objetivos estratégicos dentro de cada perspectiva e as relações de causa e efeito entre esses objetivos (FERNANDES; FURTADO; FERREIRA, 2016; FERREIRA; DIEHL, 2013; ROSA et al., 2014; ULYSSEA et al., 2013). Campos et al. (2015, p. 5) defendem que o mapa estratégico é "tão importante quanto o próprio BSC".

A inovação do BSC em relação a outros sistemas de medição, encontra-se no fato de preconizar as relações de causa e efeito entre os indicadores, de modo que os resultados nas diferentes perspectivas influenciam o resultado final. A cadeia de relações de causa e efeito deve perpassar todas as perspectivas do *Balanced Scorecard* (SALIONE, 2013; SANTANA, 2014).

A estratégia da organização deve configurar-se como um conjunto de hipóteses do tipo "se-então" entre causas e efeitos. Dessa forma, o BSC deve expressar de forma clara as relações entre objetivos e medidas em todas as perspectivas adotadas (SALIONE, 2013; SANTANA, 2014).

O BSC pode ser adaptado como modelo de gestão estratégica, podendo ser utilizado por diferentes tipos de organização, de modo que as quatro perspectivas originalmente propostas não devem ser vistas como definitivas. Dessa forma, as perspectivas do BSC podem ser adaptadas de acordo com o contexto em que a organização se insere (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011; ROCHA; CASARTELLI, 2014).

Lima, Soares e Lima (2011) realizaram um estudo com a intenção de identificar quais as perspectivas eram utilizadas no BSC de Instituições de Ensino Superior brasileiras e estrangeiras e constataram a utilização das perspectivas originais na maioria das instituições analisadas. No entanto, os autores também verificaram a utilização de perspectivas diferenciadas:

Nas instituições estrangeiras destacam-se: Inovação; Pessoas; Stakeholders; Gestão Acadêmica; Recursos; Comunidade; Aprendizado dos Estudantes; Imagem e Reconhecimento; Diversidade; Processos de Negócios Internacionais; Desenvolvimento Organizacional; Clima Organizacional; e Eleitores. Já nas instituições nacionais algumas perspectivas foram incorporadas ou adaptadas do modelo original: Sociedade; Mercado; Legal; Inovação; Acionistas (LIMA; SOARES; LIMA, 2011, p. 201).

Embora inicialmente voltado para o setor privado, o BSC pode ser utilizado como instrumento de gestão na Administração Pública. Contudo, a ferramenta deve ser adequada ao contexto público, cujo foco é o atendimento às demandas da sociedade e não ao aspecto financeiro como na iniciativa privada (ADAMS; MUIR; HOQUE, 2014; KAPLAN; NORTON; 1997; MARTINS, 2015; MUDA et al., 2018; ROSA et al., 2014).

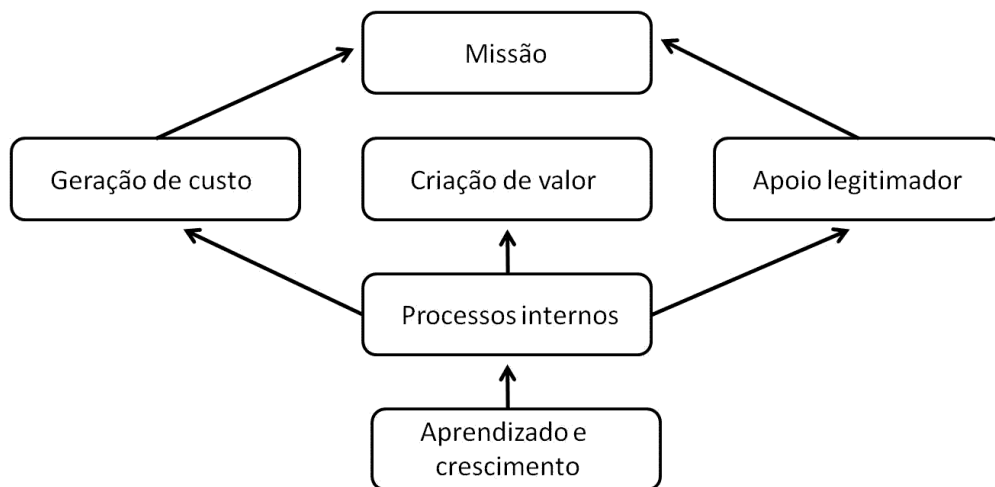
A utilização do BSC no setor público proporciona um relacionamento entre a missão, a estratégia e as medidas de desempenho organizacional, além de possibilitar “o alinhamento das iniciativas da organização, de departamentos e dos indivíduos de forma a reforçar a

performance uns dos outros e, por consequência, conquistar um desempenho conjunto bem melhor” (FERNANDES; FURTADO; FERREIRA, 2016, p. 225).

Nascimento, Alves Júnior e Pereira (2014, p. 75) ressaltam a utilização de mapas estratégicos na área pública como um meio para a comunicação da estratégia do governo na utilização dos recursos públicos disponíveis. Entretanto, os autores alertam para a necessidade de se considerar as especificidades relativas ao setor público, tais como "a existência de hierarquias rígidas, a cultura própria do setor, mudanças periódicas de direção política, entre outras", uma vez que estas influenciam os processos de melhoria implementados no setor público.

Kaplan e Norton (2000) formularam uma proposta de BSC para órgãos do setor público, apresentando uma arquitetura composta por seis perspectivas, a saber: missão, geração de custo, criação de valor, apoio legitimador, processos internos e aprendizado e crescimento. A perspectiva do cumprimento da missão diz respeito ao alcance dos resultados da ação governamental. A perspectiva dos geração custos refere-se à capacidade do governo para produzir o máximo de bens e serviços com o menor ônus possível à sociedade. A perspectiva da criação de valor corresponde ao benefício social produzido pelo setor público. A perspectiva do apoio legitimador refere-se ao apoio político e financeiro que sustenta as atividades governamentais. As perspectivas dos processos internos e aprendizagem e crescimento assemelham-se ao modelo proposto para o setor privado. O modelo proposto por Kaplan e Norton (2000) está representado na Figura 5.

Figura 5 - Modelo de BSC para o setor público de Kaplan e Norton (2000).



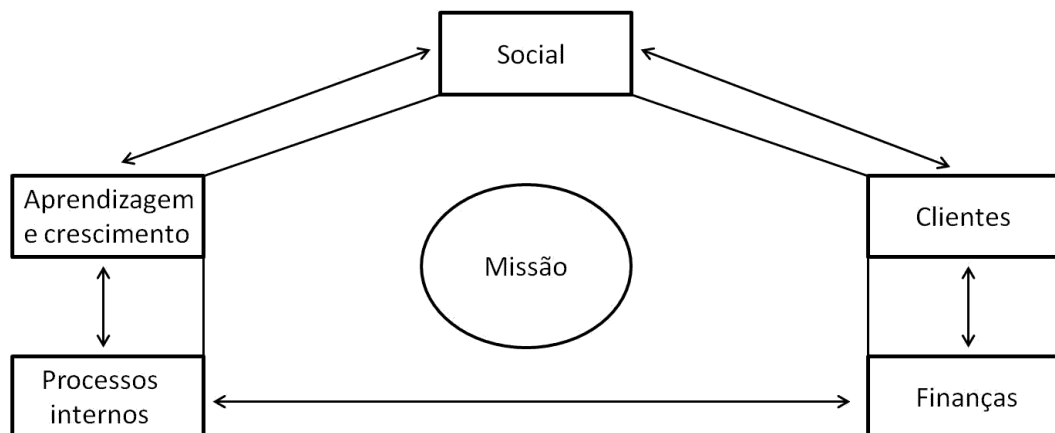
Fonte: Kaplan e Norton (2000).

Outros autores também propuseram diferentes adaptações ao BSC, adequando as perspectivas do modelo inicialmente proposto, de modo que essa ferramenta pudesse atender às especificidades do setor público.

Muller (2001) acrescentou ao modelo tradicional proposto por Kaplan e Norton (1997) a perspectiva social, tendo em vista a natureza das ações desenvolvidas pelas organizações públicas de grande relevância para cidadãos e sociedade. A perspectiva financeira manteve-se na base das perspectivas, por ser entendida como essencial à continuidade da organização, uma vez que se relaciona aos recursos necessários à concretização das atividades.

O modelo de Muller (2001), representado na Figura 6, buscou "equilibrar os objetivos de curto e longo prazo, os resultados almejados e os indicadores de desempenho desses resultados, assim como as medidas tangíveis e as intangíveis, mais difíceis de serem mensuradas" (FERNANDES, 2013, p. 85).

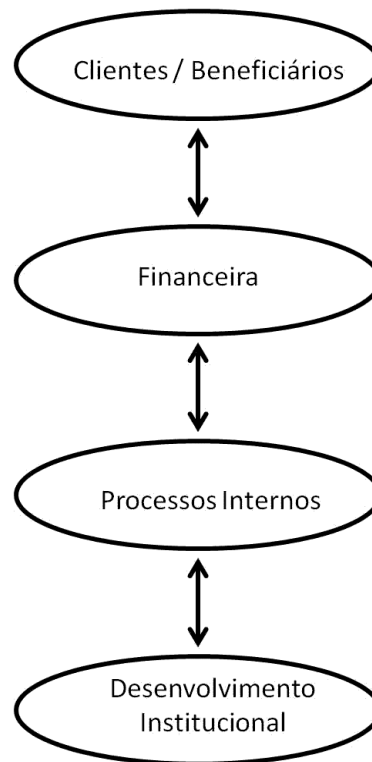
Figura 6 - Modelo de BSC para o setor público de Muller (2001).



Fonte: Muller (2001).

O modelo de BSC para o setor público, apresentado na Figura 7, foi proposto por Osório (2003) para uma autarquia do município de Curitiba, sendo constituído de quatro perspectivas, a saber: perspectiva dos clientes/beneficiários, perspectiva financeira; perspectiva dos processos internos e perspectiva do desenvolvimento institucional.

Figura 7 - Modelo de BSC para o setor público de Osório (2003).



Fonte: Osório (2003).

No modelo de Osório (2003), a lógica de hierarquização do BSC pode ser expressa de duas formas:

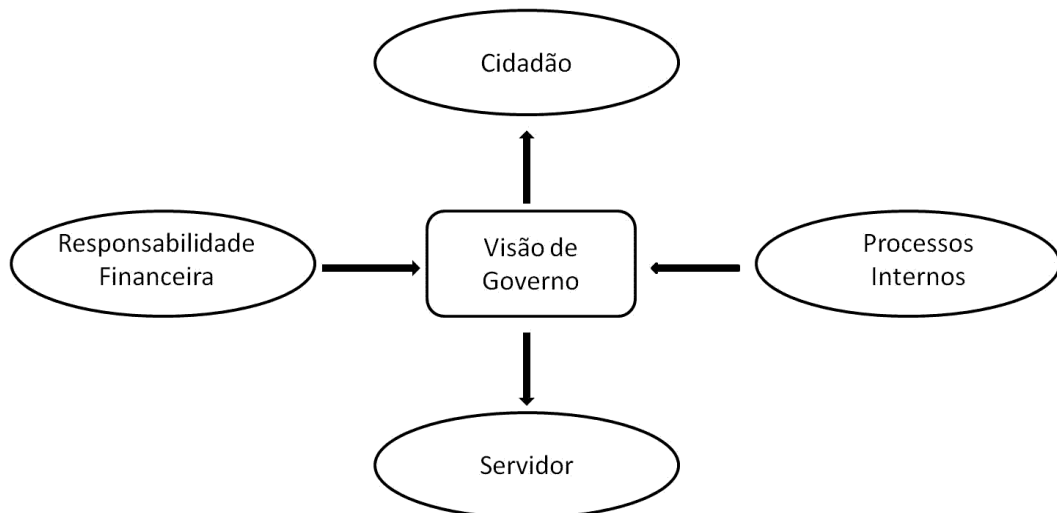
- a) Na primeira, alterna-se a posição ocupada pelas perspectivas dos clientes/beneficiários e financeira, no modelo tradicional de BSC, passando a primeira para o topo;
- b) Na segunda, as perspectivas dos clientes/beneficiários e financeira são retratadas juntas, de modo a demonstrar a importância dos cidadãos, como financiadores das ações governamentais.

Para a primeira lógica de hierarquização, devem-se considerar dois clientes diferenciados: o beneficiário e o contribuinte, tendo em vista que nem todos os que financiam os serviços públicos usufruem desses serviços (OSÓRIO, 2003).

Já o modelo proposto por Santos (2003), demonstrado na Figura 8, inseriu a Lei de Responsabilidade Fiscal com uma dimensão relevante em um BSC para o setor público. Dessa forma, a arquitetura do modelo é constituída pelas seguintes perspectivas:

- a) Perspectiva do Cidadão: como atuar para que possam atender às necessidades dos cidadãos?
- b) Perspectiva da responsabilidade financeira: como a organização deve atuar para que possa financiar suas ações atendendo às disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)?
- c) Perspectiva dos processos internos: como os processos internos estão sendo gerenciados e inovados para que possam atender às expectativas do cidadão e à Lei de Responsabilidade Fiscal?
- d) Perspectiva do servidor: como as habilidades e a criatividade dos servidores estão sendo estimuladas para que possam atender às expectativas dos cidadãos?

Figura 8 - Modelo de BSC para o Setor Público de Santos (2003).

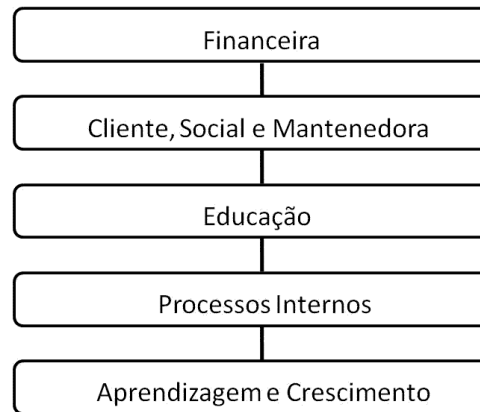


Fonte: Santos (2003).

Pereira (2004) desenvolveu um modelo de BSC para uma organização financeira estruturado por meio de cinco perspectivas, a saber: financeira; clientes, social e mantenedores; educação; processos internos e aprendizagem e crescimento.

A arquitetura do modelo proposto por Pereira (2004) está explicitada na Figura 9.

Figura 9 - Modelo de BSC para o setor público de Pereira (2004).



Fonte: Pereira (2004).

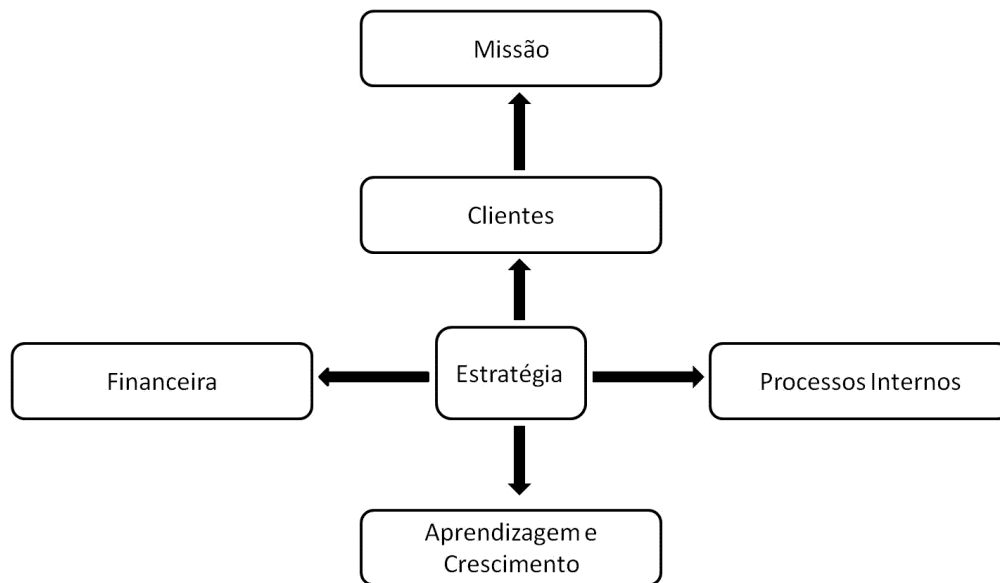
A perspectiva financeira diz respeito à capacidade de equilibrar e gerir os aspectos financeiros, buscando autossustentação. A perspectiva clientes, social e mantenedores relaciona-se à diferenciação do negócio em mercadológico, social e mantenedor, buscando a satisfação do cliente e o fortalecimento da organização e dos produtos/serviços oferecidos. A perspectiva educacional refere-se à definição dos processos educacionais e suas etapas, processos de acompanhamento da aprendizagem, busca por inovações tecnológicas, além do incentivo à pesquisa e à extensão. A perspectiva dos processos internos diz respeito à modernização contínua da organização, propondo a criação de um modelo de gestão descentralizado, investimentos em processos participativos, além da melhoria dos controles e dos sistemas de comunicação. Finalmente, a perspectiva aprendizagem e crescimento refere-se ao incentivo à gestão de recursos humanos, que envolva a elaboração de um plano diretor de Recursos Humanos e a definição de parâmetros para alocação de pessoal (PEREIRA, 2004).

Pedro (2004) propôs um modelo de BSC para aplicação no setor público, no qual acrescenta a missão e a estratégia da organização. O modelo, representado na Figura 10, é estruturado considerando quatro perspectivas, assim descritas:

- a) Perspectiva dos clientes, que diz respeito à delimitação do público alvo, os clientes e aos processos necessários à criação de valor para esse público;
- b) Perspectiva financeira, entendida como os modos para se criar ou adicionar valor aos clientes, sem, no entanto gerar aumento de custos;

- c) Perspectiva dos processos internos, que se refere à definição de quais processos de negócios em que a organização deve tornar-se excelente, de modo a satisfazer as expectativas dos clientes, dentro das limitações orçamentárias;
- d) Perspectiva da aprendizagem e do crescimento, que diz respeito às formas de mudança e crescimento para atendimento às demandas dos clientes, em constante mudança.

Figura 10 - Modelo de BSC para o setor público de Pedro (2004).

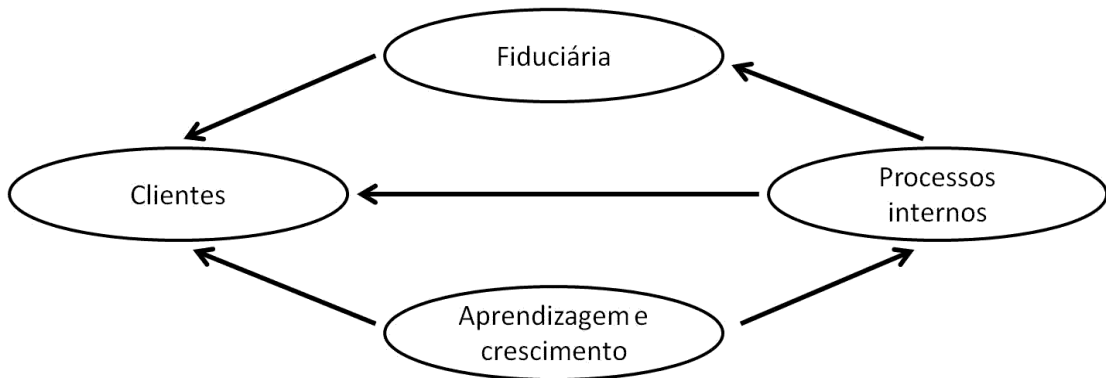


Fonte: Pedro (2004).

Outro modelo adaptativo do BSC para o setor público, foi proposto por Passos (2004) para o Tribunal de Contas da União. O modelo encontra-se representado pela Figura 11 e congrega quatro perspectivas, quais sejam:

- a) A perspectiva fiduciária que diz respeito à mitigação dos desvios e desperdícios dos recursos públicos, de modo a gerar maior benefício para a sociedade;
- b) A perspectiva de clientes destaca o relacionamento com as diferentes categorias da sociedade com as quais a organização se relaciona;
- c) A perspectiva dos processos internos diz respeito ao cumprimento das competências atribuídas à organização de forma tempestiva e com qualidade;
- d) Perspectiva da Aprendizagem e do Crescimento que refere-se ao aprimoramento da política de gestão de pessoas dentro da organização.

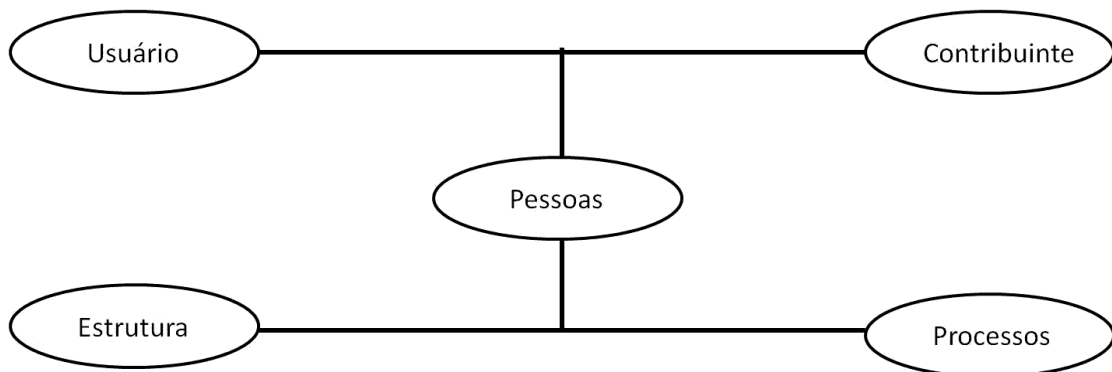
Figura 11 - Modelo de BSC para o setor público de Passos (2004).



Fonte: Passos (2004).

Bergue (2005) também propõe um modelo adaptativo de BSC para o setor público, representado na Figura 12.

Figura 12 - Modelo de BSC para o setor público de Bergue (2005).



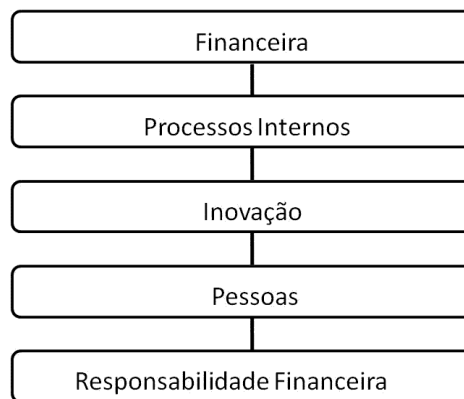
Fonte: Bergue (2005).

O modelo de Bergue (2005) considera os seguintes pressupostos:

- Os destinatários das ações governamentais são os usuários e os contribuintes que devem assumir posição de destaque na construção das estratégias de governo;
- a ligação entre aparelho estatal e os destinatários dos bens e serviços públicos produzidos ocorre por meio de pessoas;
- O fator trabalho é essencial para a geração dos serviços públicos no âmbito das organizações públicas;
- A estrutura desempenha um papel primordial para a Administração Pública.

Outro modelo de BSC, para o setor público, foi desenvolvido por Martins (2005), constituído por cinco perspectivas, conforme representado na Figura 13. A perspectiva dos usuários diz respeito aos questionamentos que a organização deve realizar a fim de identificar as demandas dos usuários e atendê-las. A perspectiva dos processos internos compreende os aprimoramentos que estes devem receber para atender plenamente aos usuários. A perspectiva da inovação refere-se ao completo atendimento às expectativas dos usuários, por meio de inovações e aprimoramentos na organização. A perspectiva das pessoas diz respeito a como a organização deve aprimorar a qualidade de sua atuação, com vistas a atender completamente seus usuários. Finalmente, a perspectiva da responsabilidade financeira refere-se à busca pela otimização dos recursos aplicados pela organização.

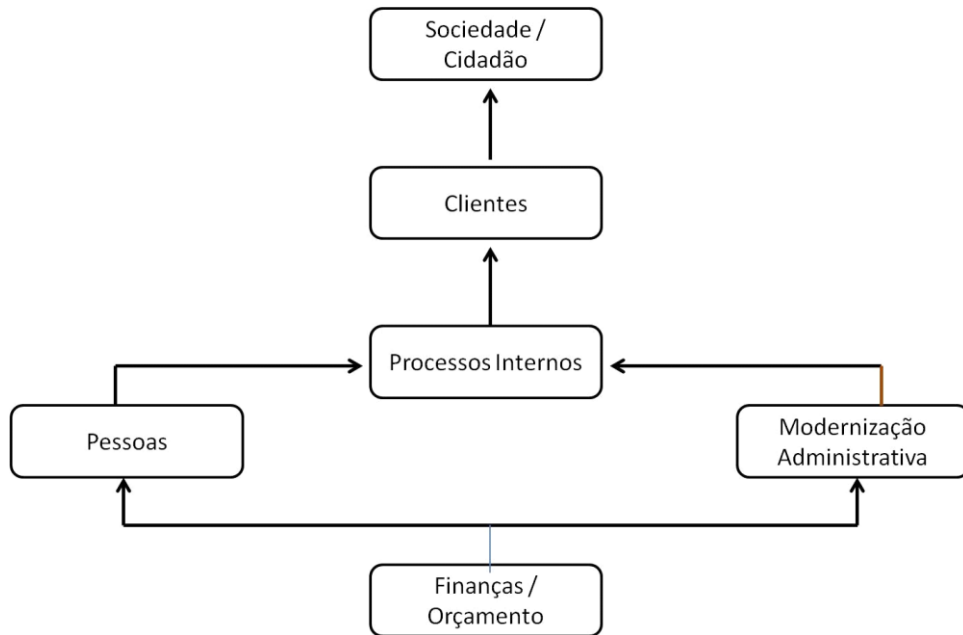
Figura 13 - Modelo de BSC para o setor público de Martins (2005).



Fonte: Martins (2005).

O modelo de BSC desenvolvido por Ghelman e Costa (2006), que está representado na Figura 14, divide as perspectivas aprendizagem e crescimento do modelo original de Kaplan e Norton (1997) em pessoas e modernização administrativas, além de incluir a perspectiva sociedade/cidadão. Os autores destacam que, para o setor público, "perspectiva financeira não é o objetivo final, mas sim, um meio para a obtenção de recursos necessários ao cumprimento de sua função social" (GHELMAN; COSTA, 2006, p. 3).

Figura 14 - Modelo de BSC para o setor público de Ghelman e Costa (2006).

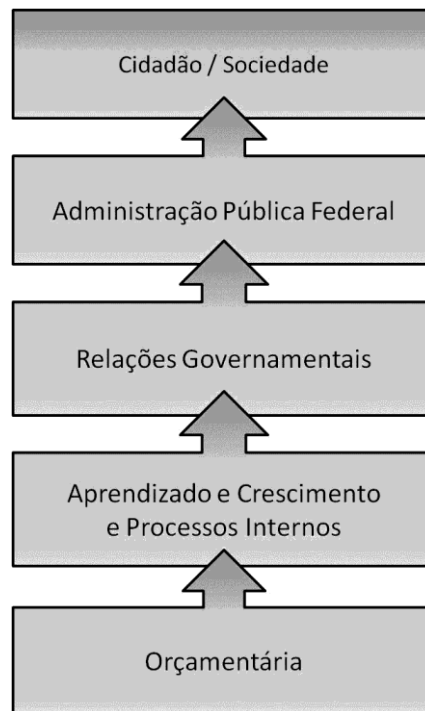


Fonte: Ghelman e Costa (2006).

Segundo Ghelman e Costa (2006), a criação da perspectiva pessoas se justifica por ela representar um elemento essencial para a promoção dos processos de modernização na organização. Já a perspectiva da modernização administrativa diz respeito ao aperfeiçoamento da gestão interna por meio da incorporação de tecnologia da informação e de novas práticas gerenciais. Em relação à perspectiva cliente, os autores destacam a existência de dois tipos no setor público, quais sejam: "o cliente direto que consome o serviço e um cliente indireto que também é beneficiário deste serviço (cidadão/sociedade)" (GHELMAN; COSTA, 2006, p. 6).

Ao propor um modelo adaptativo do BSC para a Administração Pública Federal, Felix, Felix e Timóteo (2011) destacaram as necessárias adequações das perspectivas originais do modelo tradicional de BSC, propondo as seguintes adaptações: que a perspectiva financeira passe a ser denominada perspectiva orçamentária e que a perspectiva clientes seja desmembrada em cidadão/sociedade e Administração Pública Federal. Os autores propuseram, ainda, a criação da perspectiva de relações governamentais. Na figura 15, representa-se o modelo proposto pelos autores.

Figura 15 - Modelo de BSC para o setor público de Felix, Felix e Timóteo (2011).



Fonte: Felix, Felix e Timóteo (2011).

A perspectiva do cidadão/sociedade corresponde aos resultados da gestão pública como prestadora de serviços à sociedade. A perspectiva da Administração Pública Federal diz respeito às ações para a modernização e desenvolvimento das instituições públicas. A perspectiva das relações governamentais refere-se à busca de parcerias entre os órgãos públicos, empresas privadas e organismos internacionais com vistas ao desenvolvimento das atividades governamentais. A perspectiva orçamentária corresponde ao orçamento público, fator determinante para o planejamento e execução das políticas públicas (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011).

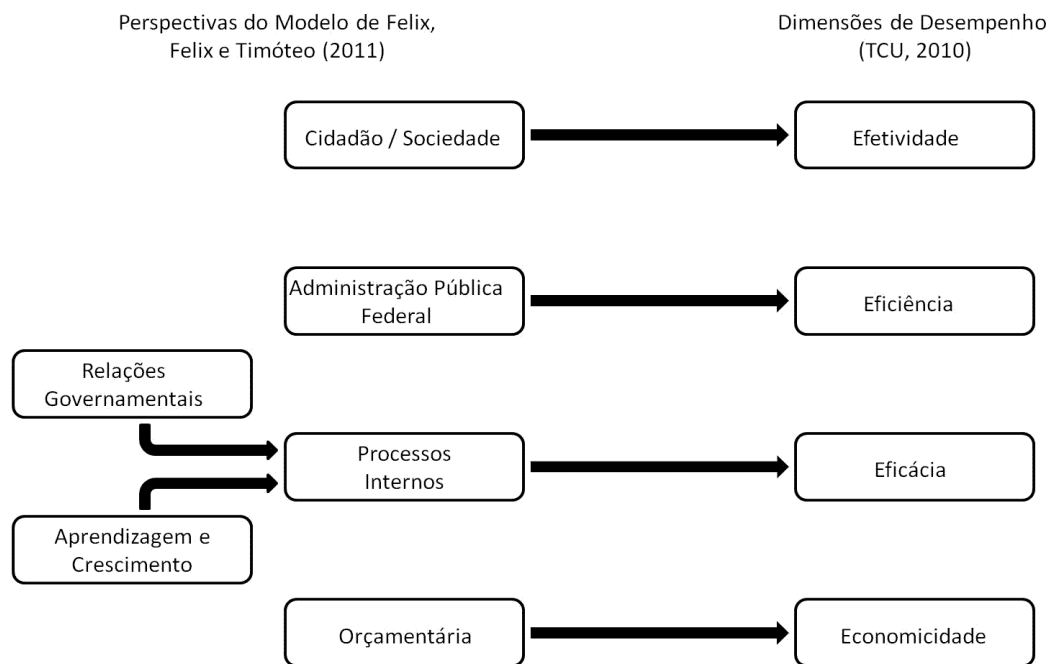
2.6 Relação entre *Balanced Scorecard* e auditoria operacional

A principal relação entre BSC e Auditoria Operacional encontra-se na finalidade precípua de ambas as metodologias, a saber, a avaliação de desempenho sob aspectos que perpassam as medidas meramente financeiras. Dessa forma, propõe-se, no presente estudo, uma adaptação do modelo de BSC para o setor público proposto por Felix, Felix e Timóteo (2011) para auditoria operacional, convertendo as perspectivas propostas pelos autores nas quatro dimensões de desempenhos recomendadas pelo TCU, como sintetizado na Figura 16.

Optou-se pelo modelo de Felix, Felix e Timóteo, tendo em vista a possibilidade de adaptar as perspectivas estratégicas adotadas pelos autores, convertendo-as nas dimensões de

desempenho avaliadas em auditorias operacionais. Além disso, a cadeia de relações entre as perspectivas do modelo se assemelha à hierarquização das dimensões de desempenho proposta no presente estudo, ou seja, uma melhor gestão dos recursos (economicidade) buscando o alcance dos objetivos (eficácia), com uma melhor utilização dos insumos (eficiência) e, por conseguinte, a consecução dos resultados esperados (efetividade).

Figura 16 - Relação entre as perspectivas do modelo de Felix, Felix e Timóteo e as dimensões de desempenho avaliadas em auditorias operacionais.



Fonte: Da autora (2017).

A perspectiva orçamentária diz respeito aos custos operacionais e investimentos previstos no orçamento público e necessários à execução das ações governamentais. Representa a base do modelo e a perspectiva de maior criticidade para a gestão pública, uma vez que envolve os recursos financeiros destinados à realização dos objetivos estratégicos definidos nas demais perspectivas (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011).

Em termos gerais, o conceito de economia refere-se à ideia de gastar pouco, ou seja, realizar as atividades gastando o mínimo possível. Uma transação é considerada econômica quando realizada ao menor custo, com padrão de qualidade desejável, no tempo e em quantidade adequados (SILVA, 2013).

Dessa forma, a dimensão da economicidade refere-se à capacidade de gestão dos recursos financeiros disponíveis pela entidade, proporcionando a redução do custo de suas atividades, dentro de padrões esperados de qualidade. Nas auditorias operacionais, o exame da economicidade objetiva avaliar se os mecanismos de aquisição dos diferentes recursos utilizados pela entidade na consecução de suas atividades concorrem para a obtenção do menor custo possível e de padrões adequados de qualidade (ALBUQUERQUE; FADUL; CERQUEIRA, 2012; ALVES, 2016; GRUENFELD, 2016; SILVA, 2013).

Assim, a economicidade equipara-se à perspectiva orçamentária, uma vez que a gestão adequada dos recursos é fator essencial para a consecução dos objetivos dentro das demais perspectivas.

A perspectiva dos processos internos diz respeito à identificação e otimização dos pontos críticos, visando a busca por excelência e o melhor funcionamento da organização, possibilitando a consecução dos objetivos financeiros e a satisfação das necessidades dos clientes, sendo impactada pelas perspectivas das relações governamentais e da aprendizagem e crescimento. A primeira compreende a cadeia de relações entre órgão das esferas pública e privada, além de organismos internacionais que impactam nos processos da entidade. Já a perspectiva da aprendizagem e crescimento envolve a capacidade de inovação e melhoria da organização, de modo à agregar valor aos seus processos internos (OLVE; ROY; WETTER, 2001; FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011; FERNANDES, 2013; ROLIM; ROLIM, 2013).

A dimensão da eficácia refere-se à competência da gestão para atingir os objetivos propostos em seus programas, independente dos meios utilizados e dos custos envolvidos, ou seja, a capacidade de fazer aquilo que se propõe a fazer. Os exames de eficácia nas auditorias operacionais visam a avaliar o grau de cumprimentos dos objetivos estabelecidos pela organização em um determinado período de tempo (ALBUQUERQUE; FADUL; CERQUEIRA, 2012; ALVES, 2016; GRUENFELD, 2016; SILVA, 2013).

Tomadas em conjunto, as perspectivas dos processos internos, das relações governamentais e da aprendizagem e crescimento relacionam-se às atividades desenvolvidas pela entidade com vistas à atingir seus objetivos, sendo possível estabelecer um paralelo entre tais perspectivas e o conceito de eficácia.

O conceito de eficiência deriva da economia e está relacionado à menor relação custo/benefício na concretização dos objetivos organizacionais. Envolve a comparação entre os insumos empregados e os produtos gerados por uma atividade, em um determinado período de tempo, mantido os padrões de qualidade. É a capacidade de fazer bem feito o que deve ser feito. Para a Administração Pública, ser eficiente é empregar os recursos da melhor forma

possível para realizar o que foi estabelecido (ALBUQUERQUE; FADUL; CERQUEIRA, 2012; ALVES, 2016; GRUENFELD, 2016; SILVA, 2013).

Nas auditorias operacionais, os exames de eficiência visam a avaliar se os recursos estão sendo utilizados de modo a resultar em um desempenho satisfatório e sem desperdício. Para tanto, deve-se questionar: "a) se poderiam ter sido obtidos os mesmos resultados utilizando os mesmos recursos, e b) se poderiam ter sido empregados os mesmos recursos para alcançar melhores resultados (em quantidade e qualidade)" (SILVA, 2013, p. 31).

A perspectiva da Administração Pública Federal "envolve uma abordagem com foco na modernização da gestão pública, nos resultados das tomadas de decisões e no desenvolvimento da eficiência nas instituições públicas brasileiras" (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011, p. 65). Dessa forma, é possível estabelecer uma relação entre essa perspectiva e o conceito de eficiência, uma vez que ambos dizem respeito às ações com vistas ao desenvolvimento e modernização das organizações públicas, ou seja, ações para otimização dos recursos disponíveis.

A efetividade está relacionada aos resultados alcançados por uma intervenção governamental e seus impactos na população-alvo. É a relação entre o pretendido por uma ação e os impactos efetivamente produzidos por tal ação, transformando o ambiente no qual interveio. Os exames visam a avaliar o grau de impacto de uma ação no que se refere à satisfação das necessidades da população-alvo, à transformação da realidade social prévia, bem como à continuidade dos resultados obtidos (ALBUQUERQUE; FADUL; CERQUEIRA, 2012; ALVES, 2016; GRUENFELD, 2016; SILVA, 2013).

Dessa forma, o conceito de efetividade guarda estreita relação com a perspectiva do cidadão/sociedade, uma vez que ela corresponde "aos serviços a serem prestados ao cidadão e à sociedade, considerando os preceitos de uma gestão pública moderna focada em resultados e orientada para a transparência" (FELIX; FELIX; TIMÓTEO, 2011, p. 65).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No presente capítulo, visa-se a apresentar os procedimentos metodológicos utilizados para a realização da pesquisa. O tópico inicial trata da caracterização da pesquisa, classificando-a em relação à abordagem do problema e ao objetivo da investigação. A seguir, passa-se à descrição dos procedimentos de coleta dos dados e dos instrumentos utilizados para análise dos dados. Finalmente, no quarto tópico do capítulo, apresenta-se a síntese dos procedimentos metodológicos adotados no presente estudo.

3.1 Caracterização da pesquisa

Quanto à abordagem, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa na medida em que visa à interpretação dos fenômenos, atribuindo-lhes significado. Collis e Hussey (2005, p. 26) descrevem o método qualitativo como "mais subjetivo e envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas".

Em relação ao objetivo, a pesquisa classifica-se como descritiva, cujo objetivo é descrever as características de um dado fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis, sendo frequentemente utilizada por pesquisadores sociais voltados à atuação prática (GIL, 2008).

Nesse sentido, buscam-se identificar e descrever as características da metodologia *Balanced Scorecard* e sua aplicabilidade como ferramenta de auditoria operacional.

3.2 Procedimentos de coleta de dados

Os dados necessários ao desenvolvimento da pesquisa foram coletados por meio de três instrumentos, quais sejam: observação participante, entrevistas e pesquisa documental, de modo a buscar a complementaridade das informações bem como maior coerência do resultado final.

A observação participante, conforme define Collis e Hussey (2005, p. 163)

[...] é um método de coletar dados em que o pesquisador fica totalmente envolvido com os participantes e os fenômenos que estão sendo pesquisados. O objetivo é fornecer os meios de obter um entendimento detalhado de valores, motivos e práticas daqueles que estão sendo observados.

A observação participante pode ocorrer de forma natural, quando o observador já é membro do grupo ou comunidade que investiga ou artificial, quando o observador se insere ao grupo apenas para a realização da pesquisa (GIL, 2008).

Utilizou-se desse instrumento de coleta de dados tendo em vista o fato da autora da pesquisa ocupar o cargo de auditora, estando lotada na unidade de Auditoria Interna da Universidade Federal de Lavras, desde 2006.

Por meio da inserção no ambiente pesquisado e acompanhamento dos trabalhos desenvolvidos por essa unidade de Auditoria Interna, identificou-se a oportunidade para a realização de uma auditoria de natureza operacional, por meio da qual o framework desenvolvido foi testado.

A entrevista é uma técnica de coleta de dados que ocorre por meio de uma conversação em que o entrevistado atua como fonte de informação e o entrevistador buscando as informações necessárias à investigação (GIL, 2008; MARCONI; LAKATOS, 2003).

Foram realizadas entrevistas com servidores lotados nas unidades de auditoria interna de 4 (quatro) Instituições Federais de Ensino Superior, a fim de evidenciar o cenário atual da auditoria operacional, no âmbito de tais instituições, bem como verificar suas percepções em relação aos trabalhos de auditoria operacional. Ressalta-se que algumas instituições não dispõem do cargo de auditor em seu quadro funcional, sendo designados servidores ocupantes de outros cargos da carreira dos técnico-administrativos em educação, para a realização de trabalhos de auditoria. Assim, foram entrevistados tanto auditores de carreira, quanto servidores ocupantes de outros cargos, porém desempenhando função de auditor.

Os entrevistados foram selecionados por meio de amostragem não probabilística por conveniência. Esse tipo de amostragem é aplicado em pesquisas qualitativas em que não se faz necessário alto nível de precisão, já que trata-se de um método com menor rigor estatístico, tendo em vista a seleção dos elementos mais acessíveis ao pesquisador (GIL, 2008).

As entrevistas abordaram aspectos relacionados à percepção dos auditores acerca das potencialidades e limitações das auditorias operacionais, importância para aperfeiçoamento da gestão, realização de auditorias operacionais, bem como eventuais dificuldades para sua execução.

Também foi realizada uma entrevista após teste do framework desenvolvido por uma unidade de auditoria interna de uma IFES. Após a realização de um trabalho de auditoria operacional o chefe da equipe apresentou suas considerações sobre a aplicação prática do framework. A entrevista abordou as dificuldades para a realização de auditorias operacionais pela equipe e se o framework minimizava tais dificuldades, pontos positivos e negativos, bem como sugestões de melhoria, além da utilização do framework em novos trabalhos de auditoria operacional.

A pesquisa documental consiste na coleta de informações sobre determinado assunto tendo por fonte de dados diferentes documentos, escritos ou "que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa" (GIL, 2008, p. 51).

Utilizou-se dessa técnica para a elaboração de um mapeamento dos elementos avaliados nos trabalhos de auditoria operacional realizados pelo Tribunal de Contas da União e para identificação dos principais programas governamentais e suas respectivas ações executados no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior.

No que tange ao mapeamento dos elementos avaliados nas auditorias operacionais do TCU, em consulta ao endereço eletrônico <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/> foram identificados 36 (trinta e seis) relatórios intitulados como "Relatório de Auditoria Operacional", referentes a trabalhos realizados pelo TCU, no período de 2011 a 2017, em diversas áreas de governo. Destes, foram retirados da amostra aqueles com enfoque diverso das auditorias operacionais tradicionalmente conduzidas pelo TCU, ou seja, o exame da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de um programa ou atividade governamental. Dessa forma, foram analisados 27 (vinte e sete) relatórios de auditorias operacionais que objetivaram aferir o desempenho da gestão, avaliando a execução dos programas e atividades e comparando os resultados obtidos com os objetivos propostos.

Em relação à identificação dos programas governamentais executados pelas Instituições Federais de Ensino Superior, os dados foram obtidos por meio de consulta ao acesso público do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) (https://www1.siop.planejamento.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=IAS%2FExecucao_Orcamentaria.qvw&host=QVS%40pqlk04&anonymous=true). Os filtros utilizados na consulta foram relacionados no Quadro 4.

Quadro 4 - Filtros utilizados na consulta ao SIOP.

Campo	Valores
Ano	2016; 2017; 2018
Órgão orçamentário	Ministério da Educação
Unidade orçamentária	Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco; Universidade Federal de Alagoas; Universidade Federal da Bahia; Universidade Federal do Ceará; Universidade Federal do Espírito Santo; Universidade Federal de Goiás; Universidade Federal Fluminense; Universidade Federal de Juiz de Fora; Universidade Federal de Minas Gerais; Universidade Federal do Pará; Universidade Federal da Paraíba; Universidade Federal do Paraná; Universidade Federal de Pernambuco; Universidade Federal do Rio Grande do Norte; Universidade Federal do Rio Grande do Sul; Universidade Federal do Rio de Janeiro; Universidade Federal de Santa Catarina; Universidade Federal de Santa Maria; Universidade Federal Rural de Pernambuco;
	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro; Fundação Universidade Federal de Roraima; Fundação Universidade Federal do Tocantins; Universidade Federal de Campina Grande; Universidade Federal Rural da Amazônia; Universidade Federal do Triângulo Mineiro; Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri; Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca; Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais; Universidade Tecnológica Federal do Paraná; Universidade Federal de Alfenas; Universidade Federal de Itajubá; Universidade Federal de São Paulo; Universidade Federal de Lavras; Universidade Federal Rural do Semi-Árido; Fundação Universidade Federal do Pampa; Universidade Federal da Integração Latino Americana; Fundação Universidade Federal de Rondônia; Fundação Universidade do Rio de Janeiro; Fundação Universidade do Amazonas; Fundação Universidade de Brasília; Fundação Universidade Federal do Maranhão; Fundação Universidade Federal do Rio Grande; Universidade Federal de Uberlândia; Fundação Universidade Federal do Acre; Fundação Universidade Federal de Mato Grosso; Fundação Universidade Federal de Ouro Preto; Fundação Universidade Federal de Pelotas; Fundação Universidade Federal do Piauí; Fundação Universidade Federal de São Carlos; Fundação Universidade Federal de Sergipe; Fundação Universidade Federal de Viçosa; Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul; Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre; Fundação Universidade Federal de São João del-Rei; Fundação Universidade Federal do Amapá; Fundação Universidade Federal da Grande Dourados; Universidade Federal do Recôncavo da Bahia; Fundação Universidade Federal do ABC; Instituto Federal de Alagoas; Instituto Federal do Amazonas; Instituto Federal Baiano; Instituto Federal do Ceará; Instituto Federal do Espírito Santo; Instituto Federal Goiano; Instituto Federal do Maranhão; Instituto Federal de Minas Gerais; Instituto Federal do Norte de Minas Gerais; Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais; Instituto Federal do Sul de Minas Gerais; Instituto Federal do Triângulo Mineiro; Instituto Federal do Mato Grosso; Instituto Federal do Mato Grosso do Sul; Instituto Federal do Pará; Instituto Federal da Paraíba; Instituto Federal de Pernambuco; Instituto Federal do Rio Grande do Sul; Instituto Federal Farroupilha; Instituto Federal de Rondônia; Instituto Federal Catarinense; Instituto Federal de Sergipe; Instituto Federal do Tocantins;
	Instituto Federal do Acre; Instituto Federal do Amapá; Instituto Federal da Bahia; Instituto Federal de Brasília; Instituto Federal de Goiás; Instituto Federal do Sertão Pernambucano; Instituto Federal do Piauí; Instituto Federal do Paraná; Instituto Federal do Rio de Janeiro; Instituto Federal Fluminense; Instituto Federal do Rio Grande do Norte; Instituto Federal Sul-rio-grandense; Instituto Federal de Roraima; Instituto Federal de Santa Catarina; Instituto Federal de São Paulo; Universidade Federal da Fronteira Sul; Universidade Federal do Oeste do Pará; Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira; Universidade Federal do Oeste da Bahia; Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará; Universidade Federal do Cariri; Universidade Federal do Sul da Bahia

Fonte: Da autora (2017).

Para as informações a serem disponibilizadas no resultado solicitou-se que fossem agrupadas em primeiro nível por programa e em segundo nível por ação, apresentando os valores referentes ao Projeto de Lei, à Dotação Inicial e à Dotação Atual.

3.3 Análise dos dados

Os dados obtidos por meio das entrevistas e da pesquisa documental nos relatórios de auditoria operacional do TCU foram analisados por meio da técnica análise de conteúdo, definida por Bardin (2009, p. 42) como:

[...] um conjunto de técnicas de análise de comunicação visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção destas mensagens.

A análise do conteúdo das entrevistas buscou compreender a percepção dos auditores acerca da realização de auditorias operacionais, adotando-se as seguintes categorias de análise:

- a) Potencialidades da auditoria operacional;
- b) Limitações da auditoria operacional;
- c) Importância da auditoria operacional para o aperfeiçoamento da gestão;
- d) Dificuldades para a execução de auditorias operacionais.

No que tange à entrevista após teste do framework, os dados foram analisados por meio da técnica análise de conteúdo, tendo como categorias de análise:

- a) Dificuldades para a realização de auditorias operacionais sanadas pelo framework;
- b) Pontos positivos e negativos do framework;
- c) Sugestões de melhoria para o framework;
- d) Utilização do framework em novos trabalhos de auditoria operacional.

Já no que se refere à análise dos dados obtidos nos relatórios de auditoria operacional do TCU, por meio da análise de conteúdo evidenciou-se como cada uma das quatro dimensões de desempenhos definidas no Manual de Auditoria Operacional do TCU, foram

tratadas e avaliadas nos relatórios de auditoria operacional analisados. As categorias de análise adotadas foram sintetizadas no Quadro 5.

Quadro 5 – Categorias e subcategorias de análise dos relatórios de auditoria operacional do TCU.

Categorias	Subcategorias.
Economicidade	Exames referentes ao planejamento e gestão dos recursos.
Eficácia	Exames referentes ao cumprimento dos objetivos estabelecidos.
Eficiência	Exames referentes à otimização dos recursos disponíveis.
Efetividade	Exames referentes aos resultados da ação governamental.

Fonte: Da autora (2017).

No que se refere à identificação dos programas e ações executados pelas IFES, a análise buscou levar eventuais especificidades que poderiam demandar critérios de avaliação de desempenho além dos que já haviam sido elencados por meio dos relatórios de auditoria operacional do TCU.

O resultado da análise dos dados será apresentado no capítulo 4 do presente trabalho.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, serão abordados os resultados da análise de dados que permitiram a construção do framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC.

No primeiro momento apresenta-se o cenário atual da auditoria operacional no âmbito das IFES. A seguir, passa-se ao relato dos elementos avaliados pelo TCU quando da realização de auditorias operacionais, a fim de verificar o cumprimento das dimensões de desempenho na execução dos programas ou atividades auditados. Posteriormente, apresenta-se o framework de auditoria operacional elaborado. E, finalmente, demonstra-se as impressões dos auditores da UFLA acerca do framework após sua utilização na realização de um trabalho de auditoria.

4.1 O cenário atual da auditoria operacional no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior

A obrigatoriedade de se estruturar unidades de auditoria interna para fiscalização e controle da gestão das IFES decorre do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que também as vinculou à orientação normativa do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

A fim de identificar o cenário da auditoria operacional no âmbito das IFES, foram entrevistados 4 (quatro) servidores que realizam trabalhos de auditoria em suas respectivas instituições, buscando compreender suas percepções acerca da avaliação de desempenho da ação governamental. A duração de cada entrevista, bem como a quantidade de páginas transcritas estão sintetizados no Quadro 6.

Quadro 6 – Duração das entrevistas e quantidade de páginas transcritas

Entrevistado	Duração da entrevista	Páginas transcritas
1	14 minutos e 21 segundos	2 páginas
2	18 minutos e 27 segundos	4 páginas
3	16 minutos e 12 segundos	3 páginas
4	14 minutos e 56 segundos	2 páginas

Fonte: Da autora (2018).

Os servidores entrevistados desenvolvem trabalhos de auditoria em média há 9 (nove) anos e suas unidades estão em atuação há 10 (dez) anos ou mais.

Embora a maioria dos trabalhos realizados pelas unidades dos entrevistados tenham por foco a verificação de conformidade às normas relativas ao setor público, 3 (três) auditorias já realizaram trabalhos com vistas a verificar o desempenho das ações desenvolvidas por suas instituições. No entanto, os entrevistados elencaram diferentes critérios adotados para mensuração do desempenho.

Os principais desafios no desenvolvimento dos trabalhos apontadas pelos entrevistados foram a grande especificidade e a carência de formalização dos processos realizados pelas diferentes áreas, além da dificuldade na definição de indicadores para avaliação do desempenho, em especial no que se refere à mensuração dos aspectos qualitativos do objeto auditado. Um entrevistado destacou ainda a necessidade de se analisar a inter-relação entre os indicadores propostos, o que considerou um dos grandes desafios para as auditorias operacionais. Um exemplo dessa dificuldade está demonstrado no trecho a seguir.

Pra mim a maior dificuldade na realização da auditoria operacional é primeiro definição de indicadores porque a gente avalia a gestão com base na eficiência, na economia, na eficácia. É sempre produtividade da gestão, e produtividade mensurada quantitativamente. É claro que quando a gente fala de eficiência, a gente está falando de análise qualitativa também, mas é de um ponto de vista inicialmente quantitativo. Então para mim a primeira dificuldade é o estabelecimento de indicadores com os quais trabalhar de maneira quantitativa e o segundo ponto é exatamente esse indicador quantitativo nem sempre define qualidade por detrás. Se eu alcancei 90% daquilo que foi determinado para alcançar, de que maneira que eu alcancei? E aí quando eu falo de qualidade, não é só do serviço estado mas é o reflexo disso na saúde do servidor por exemplo (Entrevistado 2).

Em relação à unidade que ainda não realizou auditorias operacionais, os fatores impeditivos apontados foram a ausência de políticas, metas e indicadores bem definidos, associado ao fato de que os setores ainda estão iniciando seus mapeamentos de riscos.

Os auditores que já realizaram auditorias de natureza operacional afirmaram que os trabalhos desenvolvidos contribuíram para o aperfeiçoamento da gestão em suas instituições e apontaram como contribuições a melhoria das ações de planejamento e o aperfeiçoamento dos processos realizados, na medida em que auxiliaram na identificação e saneamento de gargalos, além de contribuir para o levantamento dos riscos envolvidos e propor ações para minimizá-los, conforme demonstrados nos trechos das entrevistas abaixo.

Esses trabalhos tiveram por intuito retratar fielmente os processos avaliados, com a apresentação de recomendações no sentido de aprimorar as práticas adotadas, e, com isso agregar valor a gestão e também de maneira a minimizar os riscos decorrentes de tais processos. De forma geral, os

gestores tem buscado atender as recomendações da auditoria interna, o que acredita-se tem sido benefício para Instituição (Entrevistado 3).

A contribuição é a melhoria do planejamento. Melhorou o planejamento dessa ação para o próximo anos. [...] Então o plano para 2017 foi feito com base na avaliação feita dos recursos gastos em 2015. [...] Da eficiência na utilização desses recursos (Entrevistado 2).

Os trabalhos de auditoria operacional contribuíram para o aperfeiçoamento do processo auditado. Destaco a recomendação para atuação de uma instância superior na aprovação dos pagamentos realizados e a demonstração dos gargalos identificados nos processos (Entrevistado 1).

Questionados acerca das potencialidades das auditorias operacionais, os auditores reafirmaram sua importância para a gestão, na medida em que possibilitam um conhecimento mais aprofundado do objeto auditado, uma visão detalhada do fluxo dos processos e dos riscos envolvidos, permitindo o tratamento adequado, de modo a concorrer para que as ações produzam os resultados esperados. A título de exemplo, apresenta-se o relatos de dois entrevistados.

Acredito que a principal potencialidade da auditoria operacional é conhecer mais profundamente os objetos a serem auditados, e, com isso possibilitar recomendações no sentido de garantir mais economicidade, eficiência e eficácia dos procedimentos adotados pela gestão. Dessa forma, esse tipo de auditoria vem a contribuir com a nova ótica do controle voltado para a prevenção e minimização dos riscos (Entrevistado 3).

Entendo que as auditorias operacionais são válidas quando a instituição tem planejamento estratégico, bons indicadores, políticas e metas bem definidas. Acredito que após a estruturação da instituição, com a criação da Política de Governança, a gestão de riscos, indicadores de gestão, e agora com o programa de integridade, a instituição e sua Auditoria Interna estejam prontas para uma auditoria operacional. A avaliação da gestão com foco em eficiência, efetividade e economicidade, no meu entendimento, deverá servir para assessorar o gestor na utilização dos recursos cada vez mais escassos, no redimensionamento da força de trabalho, no atingimento de metas, na melhoria do desempenho de seus indicadores e etc. Só terá valores a agregar à gestão (Entrevistado 4).

No que tange aos fatores limitantes, foram apontados pelos entrevistados: a necessidade de maior conhecimento e especialização dos profissionais em face do quadro reduzido das auditorias; a deficitária comunicação do planejamento estratégico das instituições a todos os servidores; a carência de processos mapeados; e o receio dos servidores em descrever detalhadamente suas tarefas aos auditores. Os trechos abaixo demonstram a opinião dos entrevistados acerca das limitações das auditorias operacionais.

Uma limitação seria no sentido de exigir maior conhecimento e especialização dos profissionais de auditoria, num contexto de estrutura de recursos humanos reduzida nas universidades federais, demandando uma dedicação aos processos que nem sempre é possível, diante do desenvolvimento de outras rotinas (Entrevistado 3).

As principais limitações para a realização de auditorias operacionais refere-se ao fato da maioria dos processos não estarem mapeados e ao receio dos servidores em descrever e detalhar suas tarefas (Entrevistado 1).

O maior entrave que eu vejo, a maior dificuldade, e por isso que não teve realização de auditorias operacionais ainda em outras áreas é a deficiência na comunicação entre os setores. Ainda não se tem é uma comunicação organizacional a contento e ainda se o tem também é o conhecimento do próprio PDI, das metas, dos objetivos instituição por todos os setores E se a gente for chegar lá no nível de servidor essa questão é mais crítica (Entrevistado 2).

Não obstante as dificuldades apontadas, 3 (três) entrevistados relataram a existência de ações de natureza operacional no plano de atividades a serem desenvolvidas por suas unidades de auditoria interna durante o exercício 2018.

4.2 Elementos para avaliação de desempenho nas auditorias operacionais realizadas pelo TCU

A auditoria operacional visa a avaliar determinado programa ou atividade considerando critérios de desempenho, a saber: economicidade, eficácia, eficiência e efetividade (BRASIL, 2010)

A partir da competência que lhe foi imputada pela Constituição Federal em seu artigo 71, inciso IV, o Tribunal de Contas da União, tendo por base conceitos e técnicas utilizadas por entidades fiscalizadoras internacionais com excelência na avaliação de programas governamentais, desenvolveu a metodologia para realização de auditorias de natureza operacional, passando a realizar trabalhos nessa vertente, além de disseminar métodos e técnicas a outros órgãos de controle (BRASIL, 1988; TORRES; TORRES, 2011; BARROS et al., 2015).

A análise dos relatórios referentes aos trabalhos de auditoria operacional identificados buscou relacionar quais elementos da ação governamental foram avaliados pelo TCU para aferir os critérios de desempenho, os quais são listados no quadro 7 e discutidos a seguir.

Quadro 7 - Elementos de análise avaliados pelo TCU para aferir critérios de desempenho

Elemento	Caracterização
Gestão orçamentária	Aderência do planejamento estratégico ao montante de recursos disponibilizados e execução orçamentária das ações auditadas
Marco normativo do programa ou atividade	Adequada institucionalização do programa ou ação, de modo a definir atores e responsabilidades, formas de atuação, coordenação de esforços e demais aspectos relevantes para o alcance dos objetivos almejados
Controle interno	Consistência dos mecanismos de controle adotados na execução do programas ou atividades auditados.
Indicadores de desempenho	Adequação dos indicadores de desempenho referentes aos objetos auditados e sua capacidade de produzir dados precisos, completos e representativos.
Transparência e controle social	Adequação dos instrumentos de transparência dos programas e atividades auditados contribuindo para a promoção do controle social.
Gestão do conhecimento	Capacidade de gerenciar o conhecimento produzido na condução dos programas e atividades governamentais e aplicá-lo de modo a promover a melhoria dos processos executados.

Fonte: Da autora (2017).

4.2.1 Gestão orçamentária

O planejamento de um programa ou atividade governamental se dá a partir das decisões políticas acerca das ações necessárias para transformar determinada realidade social. Uma vez identificado um problema público e este passou a figurar na agenda governamental, passa-se à etapa da tomada de decisão acerca das alternativas para enfrentá-lo (HOWLETT; RAMESH; PERL, 2013; SECCHI, 2016). Essa tomada de decisão engloba não apenas as estratégias de ação para enfrentamento do problema, mas também o montante de recursos necessários ao alcance dos objetivos propostos.

Para Abreu e Câmara (2015, p. 74)

[...] o orçamento é um instrumento estruturante da ação governamental, visto que esse instrumento é um filtro de análise da viabilidade de execução das políticas públicas, tanto do ponto de vista econômico quanto político. Isso se deve, respectivamente, pelo seu uso para avaliar a disponibilidade de recursos para a formulação das políticas públicas (análise estática) e também pelas possibilidades da gestão orçamentária dentro do contexto político institucional de decisão (análise dinâmica).

Em 21 (vinte e uma) das 27 (vinte e sete) auditorias operacionais pesquisadas, o Tribunal procedeu a análise dos aspectos orçamentários referentes ao objeto avaliado, as quais envolveram:

- a) o planejamento estratégico e sua aderência aos recursos disponibilizados;
- b) a metodologia de definição do orçamento para os anos subsequentes;

- c) a sustentabilidade do programa ou atividade;
- d) critérios para o crescimento do programa ou atividade; e
- e) eventuais desperdícios de recursos.

A título de ilustração, apresentam-se, a seguir, trechos de relatórios de auditoria operacional realizadas pelo TCU, nos quais destaca-se a importância da gestão orçamentária na condução de um programa ou atividade governamental.

47. O Plansab estima em R\$ 181,89 bilhões os investimentos necessários em esgotamento sanitário entre 2014 e 2033 para cumprir as metas previstas no plano (Tabela 6). Desse modo, ao longo de vinte anos, deveriam ser investidos, em média, R\$ 9,09 bilhões por ano.

48. Já o PPA 2012-2015 estimou investimentos da ordem de R\$ 29 bilhões para o período de quatro anos (R\$ 7,25 bilhões/ano, em média). No PPA 2016-2019, as previsões de investimentos no período subiram para mais de R\$ 39 bilhões (R\$ 9,82 bilhões/ano). Porém, há uma grande discrepância entre o montante de recursos previstos para o setor e o efetivamente desembolsado. Dados históricos de investimento da União em ações estruturais em esgotamento sanitário, no período de 2008 a 2014, demonstram um desembolso médio anual de R\$ 1,98 bilhão. No melhor ano dessa série, 2013, o desembolso foi da ordem de R\$ 2,4 bilhões, o que indica as dificuldades de assegurar que os recursos necessários para cumprir as metas colocadas sejam executados (Tabela 7) (BRASIL, 2016a, p. 9).

210. Portanto, observa-se que a expansão do Fies não foi precedida de elementos técnicos que pudessem nortear o crescimento do programa, planejando a concepção, execução, acompanhamento e avaliação da política pública, de modo a atingir com transparência, eficácia e eficiência objetivos previamente definidos junto à sociedade. Da mesma forma, não foram considerados os impactos fiscais e na sustentabilidade do programa decorrentes da acelerada expansão vivenciada entre 2010 e 2014, configurando risco potencial de que o Fies venha a ter exaurida sua capacidade de concessão de novos financiamentos (BRASIL, 2016b, p. 15).

349. Nesse sentido, o presente achado de auditoria elenca uma série de riscos identificados com relação à sustentabilidade do Fies, havendo indícios que a dependência de recursos do Tesouro Nacional é crescente, além de incertezas quanto ao retorno dos recursos emprestados (BRASIL, 2016b, p. 26).

86. Quando se procura identificar as causas para o atual quadro de carências observado, conclui-se que os investimentos governamentais realizados com o objetivo de dotar a rede de atenção oncológica de estrutura adequada para atender a demanda por tratamento não têm sido suficientes, especialmente em relação aos equipamentos de radioterapia (BRASIL, 2011a, p. 13).

42. As instituições encarregadas da elaboração do Projeto de Lei Orçamentária não têm alocado recursos com base nos cálculos encaminhados pelo Bacen ao Tesouro Nacional, contrariando assim os princípios da Programação, da Prudência Administrativa e da Transparência,

já que estão subestimando o orçamento necessário para a cobertura financeira das indenizações provenientes dos contratos de Proagro com os agricultores (BRASIL, 2013a, p. 12).

Observe-se que foram apresentadas neste item duas constatações cujos efeitos se somam. Primeiramente, o volume de serviços contratados é inferior ao que seria necessário para recuperar a malha rodoviária. Além disso, esse grau de contratação não reflete o que foi efetivamente executado, uma vez que a execução orçamentária dos contratos está em níveis significativamente baixos desde 2012 (BRASIL, 2014a, p. 4-5).

Pelos trechos acima é possível perceber falhas identificadas pelos auditores no que tange ao planejamento e execução orçamentária das ações auditadas, tais como: discrepância planejamento e execução orçamentária; ausência de critérios técnicos referente à sustentabilidade do programa; alocação insuficiente de recursos. Os trechos também demonstram como tais falhas influenciam no desempenho do objeto auditado.

4.2.2 Marco normativo do programa ou atividade

Outro aspecto avaliado pelo TCU nas auditorias operacionais é o arcabouço legal que rege o programa ou atividade avaliado. É relevante conhecer não apenas os normativos que estabelecem as diretrizes do objeto, mas também aqueles relativos à estrutura institucional, normas de conduta, definição de competências, articulação entre atores, fluxo de processos, além de aspectos específicos do programa ou atividade auditado.

As normas reguladoras de um programa ou atividade devem prever todos os elementos necessários à sua execução, tais como objetivos, ações, competências, condutas, destinatários, entre outros, de modo a figurar como um comprometimento do poder público. Ou seja, o marco normativo deve explicitar o que deve ser realizado, como, por quem, para que e para quem (DERANI, 2004).

Nas 27 (vinte e sete) auditorias operacionais pesquisadas, o Tribunal procedeu a análise do marco regulatório, com vista a verificar a adequação da institucionalização formal do objeto avaliado e sua inferência no desempenho da ação governamental, conforme evidenciado nos trechos a seguir.

17. Por meio da Portaria Interministerial 1, de 25 de julho de 2012, que revogou a Portaria Interministerial 7, de 10 de agosto de 2005, o Ministério da Integração Nacional (MI) e o Ministério da Defesa (MD) selaram mútua cooperação técnica e financeira para a realização de ações complementares de apoio às atividades de distribuição de água potável às populações atingidas por estiagem e seca na região do semiárido nordestino e região norte dos Estados de Minas Gerais e do Espírito Santo, denominada Operação Carro-Pipa (OCP).

20. Os órgãos responsáveis pela coordenação geral da operação são o Ministério da Integração Nacional e o Comando do Exército, por intermédio da Secretaria Nacional de Defesa Civil (Sedec) e pelo Comando de Operações Terrestres (Coter), respectivamente. Além da coordenação geral, cabem a esses órgãos exercer a atividade normativa, o controle e a fiscalização sobre a execução da OCP (BRASIL, 2013b, p. 13).

Não consta no arcabouço normativo brasileiro uma política nacional específica para a fronteira, formal e adequadamente instituída, para orientar a atuação integrada dos diversos órgãos e instituições encarregados da execução das ações de segurança, desenvolvimento e integração da região, nas esferas federal, estadual e municipal. Buscando suprir essa lacuna, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei 6.460/2013 – Câmara, originado no PLS nº 380, de 2012 – Senado Federal, que propõe a instituição da Política Nacional de Defesa e de Desenvolvimento da Amazônia Legal e da Faixa de Fronteira (BRASILa, 2015, p. 3).

Diante do exposto, conclui-se que a Lei 12.334/2010, que versa sobre a PNSB, conjuntamente com os normativos expedidos pelo DNPM, fornecem as bases jurídicas mínimas para que sejam atendidos os objetivos propostos de evitar, mitigar e tratar os acidentes decorrentes de ruptura de barragens de rejeitos de mineração no Brasil. Foram definidas claramente as competências dos órgãos responsáveis, os critérios de classificação de risco das barragens, o conteúdo e a periodicidade de documentos obrigatórios a serem apresentados pelos empreendedores, sanções em caso de descumprimento, etc. O DNPM, por sua vez, regulamentou as matérias que lhe competiam (BRASIL, 2016c, p. 12).

58. Como uma das causas para a deficiente articulação entre UPA e Atenção Básica, pode-se mencionar a insuficiente institucionalização do relacionamento entre as diversas unidades de saúde que compõem a rede de atenção pelos entes gestores. Em muitas localidades, as UPAs não instituíram mecanismos de comunicação às unidades de atenção básica dos casos de pacientes que necessitam de acompanhamento de sua condição de saúde (BRASIL, 2013c, p. 23).

57. A falta de delimitação na atuação dos órgãos envolvidos na concessão florestal federal é causada, em especial, pela falta de atualização dos normativos que fixam as competências e os prazos de atuação desses atores, uma vez que a Lei de Gestão das Florestas Públicas (Lei 11.284/2006) é anterior a criação do ICMBio, ocorrida em 2007, por meio da Lei 11.516/2007, quando parte da competência do Ibama foi transferida àquela autarquia, mas não se estabeleceu claramente o papel de cada um deles no processo de concessão florestal (BRASIL, 2014b, p. 11).

As principais constatações deste trabalho, em suma, são: o atual arcabouço técnico-jurídico-legal que rege o uso e a proteção do patrimônio espeleológico brasileiro, decorrente da alteração do Decreto 99.556/1990, por meio do Decreto 6.640/2008, permite a instalação e a execução de atividades e empreendimentos que possam vir a impactar cavidades naturais subterrâneas, mediante seu licenciamento ambiental; o Cecav possui estrutura reduzida frente à demanda potencial decorrente do seu papel institucional; o Ibama só atua no monitoramento ou na fiscalização de processos de licenciamento ambiental de forma supletiva ou subsidiária, nos

termos dos incisos I, II e III, do art. 15 e no parágrafo único do art. 16 da Lei Complementar 140/2011 (BRASIL, 2014c, p. 18).

Os trechos transcritos evidenciam que a adequada institucionalização de um programa ou ação, com a clara definição de atores e suas respectivas responsabilidades, formas de atuação, coordenação de esforços, entre outros aspectos relevantes, concorre para seu desempenho favorável. Por outro lado, a existência de lacunas no marco normativo pode comprometer o alcance dos objetivos almejados.

4.2.3 Controle interno

O controle figura entre as cinco funções essenciais da administração, apresentando-se como uma importante ferramenta para o alcance da eficiência, eficácia e economicidade. A função controle visa a assegurar a consecução dos objetivos planejados, além de corrigir e evitar a repetição de falhas nos processos organizacionais, devendo ser exercido sobre as pessoas, os bens e todos os atos administrativos, em todos os níveis das organizações (QUEIROZ et al., 2012; NUNES, 2014; DANTOS; ALVES, 2016).

Ao conjunto de todos os procedimentos, rotinas e métodos realizados em uma organização com vistas ao desempenho da função controle, atribui-se o nome de controle interno administrativo (CHAVES, 2010).

Para os órgãos e entidades da administração pública, o controle interno objetiva assegurar a aderência dos atos e fatos administrativos às normas pertinentes, bem como que os processos sejam realizados conforme planejado, de modo a evitar a ocorrência de erros e fraudes, garantindo, por consequência, o alcance dos objetivos fixados (BRASIL, 2001; CHAVES, 2010).

No que tange à avaliação de controle interno, nas 27 (vinte e sete) auditorias pesquisadas, o TCU realizou exames com vistas a verificar a consistência dos mecanismos de controle adotados na execução dos programas e atividades auditados e sua contribuição para o alcance dos resultados almejados.

A Título de ilustração, seguem trechos de relatórios de auditorias operacionais do TCU nos quais fica evidenciada a relevância dos mecanismos de controle para o alcance dos resultados da ação governamental.

Apesar disso, foi constatado que os controles internos adotados pelo Mapa não permitem assegurar que as atividades de inspeção, fiscalização e supervisão realizadas nos estabelecimentos que atendem principalmente ao mercado nacional têm garantido a observância das condições higiênico-sanitárias e de bem-estar animal definidos no Riispoa.

Os principais problemas constatados, quanto a controles internos, são: (1) insuficiência de mecanismos de acompanhamento gerencial dos Serviços de Inspeção das Superintendências Estaduais do Ministério; (2) adoção de controles mais rígidos em frigoríficos exportadores em comparação aos que atendem o mercado interno; (3) ausência de divulgação dos resultados das fiscalizações do Mapa; (4) inviabilidade de manutenção de inspeção permanente em todos os frigoríficos sob inspeção federal; (5) cumprimento insuficiente das competências da SDA/Mapa; além da (6) adoção de indicador que não reflete o cumprimento de seus objetivos estratégicos (BRASIL, 2014d, p. 5).

156. A sistemática de controle dos recursos para apoio financeiro destinado à manutenção inicial das novas unidades do Proinfância não é capaz de assegurar que o repasse de recursos financeiros seja realizado de maneira adequada. Além disso, não existem meios para viabilizar o acompanhamento posterior das escolas construídas com recursos do programa (BRASIL, 2014e, p. 19).

Os recursos geridos pelo Carf correspondiam a cerca de R\$ 560 bilhões, em outubro de 2015. No entanto, o órgão não dispõe de um sistema de controles internos devidamente implantados, apesar da recente criação de uma unidade de auditoria interna no órgão, importante medida para a melhoria dos seus controles (BRASIL, 2016d, p. 43).

O principal sistema da informação utilizado pelo Mapa é o Sisser que visa ao aperfeiçoamento da concessão da Subvenção do Seguro Rural ao produtor, por meio da disponibilização de funcionalidades que permitem o rápido envio de propostas, apólices, endossos e cancelamentos das seguradoras. No que se refere a controles internos, o mapa não possui departamento de controle interno constituído, contando atualmente apenas com uma assessoria, com pequena disponibilidade de profissionais, insuficiente para auditar os processos de trabalho. Sendo assim, os controles são constituídos de sistemas da informação e controles do gestor, ainda insipientes (BRASIL, 2013d, p. 7).

Por intermédio dos sistemas disponíveis, não é possível realizar um controle apurado, tanto quantitativo como qualitativo, dos processos de cobrança da CFEM e da TAH. No âmbito das superintendências responsáveis pela maior parte dos procedimentos, as informações a respeito do passivo de processos, da natureza, fase, materialidade e prazo da dívida e do risco de decadência e prescrição, aspectos fundamentais do procedimento de cobrança, não podem ser extraídas, de forma gerencial, dos sistemas informatizados existentes.

Dessa forma, resta aos responsáveis pelo setor de arrecadação a confecção de controles manuais das informações citadas. Esse tipo de controle, no entanto, além de personalista e passível de falhas, restringe as informações a um nível reduzido de interessados, não alimentando, desse modo, os setores competentes de informações gerenciais (BRASIL, 2014f, p. 9-10).

Conforme visto nas seções acima, o SISTEC apresenta diversas inconsistências e problemas que podem afetar a qualidade da gestão, a produção de indicadores confiáveis, a transparência das informações, e até mesmo o controle dos pagamentos e repasses efetuados à rede ofertante. Essas falhas, por sua vez, refletem diretamente na qualidade dos dados armazenados pelo sistema, fato que pode comprometer a plena realização da

política pública e o consequente desperdício de recursos públicos (BRASIL, 2016e, p. 19-20).

Conforme demonstrado pelos trechos de relatórios do TCU, o controle interno é um dos principais elementos analisados em auditorias operacionais, tendo em vista sua importância para o bom desempenho do objeto auditado.

4.2.4 Indicadores de desempenho

Os programas e atividades objetos das auditorias operacionais refletem a intervenção governamental empreendida com vistas a enfrentar um problema público ou uma demanda da sociedade. O desempenho da ação governamental deve ser avaliado a fim de verificar se foram produzidos os resultados almejados. Assim, a mensuração de desempenho requer que sejam estabelecidos indicadores e metas, além de sistemas de monitoramentos por meio dos quais seja possível aferir em que medida as metas propostas foram alcançadas, por meio das ações implementadas, auxiliando a tomada de decisão e promovendo a melhoria dos índices de desempenho (MARIN, 2016; SOUSA et. al., 2015; UCHOA, 2013).

Para que os indicadores de desempenho contribuam efetivamente como ferramenta de avaliação e monitoramento da ação governamental faz-se necessário que possuam atributos de qualidade que permitam uma visão global do objeto avaliado qualitativa e quantitativamente, além de servir de parâmetro comparativo (BRASIL 2011b).

Em todas as 27 (vinte e sete) auditorias operacionais estudadas, o TCU analisou os indicadores de desempenho referentes aos objetos auditados, com vistas a verificar sua adequação e capacidade de produzir dados precisos, completos e representativos, necessários ao processo de tomada de decisão. Também foram analisados os dados fornecidos por meio do monitoramento dos indicadores, a fim de mensurar o grau alcance dos resultados pelas ações implementadas.

Os trechos de relatórios de auditoria operacional abaixo exemplificam as considerações do TCU acerca dos indicadores de desempenho analisados.

124. O Programa de Revitalização da Bacia Hidrográfica do Rio São Francisco carece de indicadores claros e objetivos para avaliação da eficácia das ações. Apesar dos recursos já empregados, os órgãos executores não dispõem de informações a respeito dos impactos das atividades de recuperação e controle de processos erosivos na Bacia. Os diagnósticos sobre as condições ambientais da Bacia são antigos, não tendo passado por revisão, e não possuem nível de detalhamento suficiente para nortear o processo de revitalização. A disponibilidade de dados sobre a condição do rio São Francisco é insuficiente para o acompanhamento e condução das atividades (BRASIL, 2012a, p. 41).

Como os dados obtidos inicialmente não são adequadamente tratados, não são transformados em índices nem em indicadores, não se consegue mensurar os resultados alcançados ao final do contrato de Ater (BRASIL, 2012b, p. 18).

Adoção de indicador que não reflete o cumprimento de seus objetivos estratégicos.

O indicador adotado para avaliar o alcance da meta definida no PPA 2012-2015 no que tange à atividade de inspeção e fiscalização de produtos e processos de origem animal (TCpa) não é confiável o suficiente para refletir o cumprimento do objetivo estratégico do Mapa de “garantir a segurança alimentar” (BRASIL, 2014d, p. 9).

171. Do mesmo modo, não existem, ao menos em caráter institucional, indicadores de desempenho claramente definidos para avaliação interna e externa dos resultados das diversas unidades envolvidas na operação (BRASIL, 2013b, p. 16).

Cabe registrar-se ainda que além das medidas saneadoras decorrentes dos achados de auditoria formula-se também proposta de recomendação à SRA e ao MPOG para que elaborem, em conjunto, para avaliação do PNFC, outros indicadores, a exemplo dos relacionados na Tabela 4 – Lista de Indicadores sugeridos à SRA e ao MPOG (tópico II.7) e medida interna no sentido de que seja mantida a classificação das Peças 612 – Cruzamento de Dados entre o CNPJ e o SIG-CF; 616 - Cruzamento de Dados entre a Rais e o SIG-CF; 617 – Cruzamento de Dados entre o Siape e o SIG-CF e 618 - Cruzamento de Dados entre o Sisobi e o SIG-CF como documentos sigilosos (Capítulo IV – Informações Sensíveis) (BRASIL, 2011b, p. 77).

Os trechos transcritos demonstram que a instituição de indicadores claros e objetivos capazes de mensurar adequadamente o alcance dos objetivos pelos programas e atividades auditados é um aspecto essencial avaliado pelo TCU quando das auditorias operacionais.

4.2.5 Transparência e controle social

Entre os princípios da administração pública instituídos pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) encontra-se o princípio da publicidade, segundo o qual compete à Administração promover a transparência da gestão, por meio da publicidade a seus atos, permitindo assim o controle social, tendo em vista ser a sociedade a verdadeira proprietária da res pública (FIGUEIREDO; SANTOS, 2014; LIMA, 2009; SANTOS, 2010).

Transparência e controle social se complementam na busca de uma melhor administração dos recursos públicos, já que o acompanhamento dos atos administrativos pelos cidadãos confere maior legitimidade à gestão, além diminuir a incidência de fraudes que possam comprometer a consecução do interesse social (FIGUEIREDO; SANTOS, 2014; SANTOS, 2010).

A adequação dos instrumentos de transparência dos programas e atividades auditados no que se refere à promoção do controle social foi avaliada em 10 (dez) das auditorias operacionais que compõem o presente estudo. A seguir, trechos de relatórios do TCU que exemplificam a avaliação retro mencionada.

128. Diante dos dados acima, conclui-se que, embora na visão do MDA, CEDRS, UTE e sindicatos, a divulgação do programa venha sendo realizada conforme os normativos e regulamentos, esses mesmos atores afirmaram (27,3 %, 18,2%, 18,2% e 42,9% respectivamente) que a disseminação não atinge o público alvo do PNCF. Ora, se a divulgação segue os dispositivos e, mesmo assim, ela não é suficiente para alcançar o público alvo do programa, chega-se à conclusão que a falha está na execução insuficiente das ações de disseminação que devem ser empreendidas pelos estados da Federação (BRASIL, 2011b, p. 22).

475. Outro aspecto importante que pode influenciar a qualidade das moradias entregues é a ausência de transparência à sociedade sobre quais empresas constroem, com recursos públicos, as unidades habitacionais entregues pelo PMCMV Sub50.

477. A ausência de canais de comunicação do MCidades com os beneficiários ou representantes da sociedade civil nos municípios onde o programa atua também é fator que contribui para não assegurar a qualidade das moradias entregues.

478. Em suma, o programa como atualmente conduzido dificulta o controle social de sua execução, dificultando também ações de controle interno e externo (BRASIL, 2014g, p. 39).

Não há divulgação, no sítio eletrônico do Mapa, do resultado das auditorias e supervisões realizadas anualmente pelo Ministério nos estabelecimentos de abate de bovinos. Os autos de infração, após processo julgado, que versam sobre fraudes, falsificações e adulterações realizados por estabelecimentos de abate de bovinos com inspeção federal não são disponibilizados no sítio eletrônico do Mapa para acesso ao público em geral, privando a população, consumidora dos produtos de origem animal e principal afetada, do conhecimento necessário e do direito de escolha.

Essa situação tem como consequências a inviabilização do controle social sobre a atuação do Mapa nos estabelecimentos de abate bovinos e a restrição ao direito básico do consumidor de ter total acesso a informações sobre a qualidade dos produtos que consome (BRASIL, 2014d, p. 6-7).

II. Recomendar ao MMA com base no princípio do controle instituído nos arts. 6º e 13 do Decreto-Lei 200/67 e nos princípios da transparência e da publicidade, impostos pelo art. 37 da Constituição Federal, que devem nortear os atos da administração pública, que, como órgão central do Snuc, junto com o Ibama e ICMBio, institua procedimentos sistematizados de:

1) prestação de contas relativa à aplicação dos recursos de CA provenientes de licenciamento ambiental federal a ser apresentada pelos órgãos gestores ambientais federal, estaduais e municipais, dependendo da esfera de governo

a que pertençam as UCs beneficiárias da compensação ambiental (BRASIL, 2012c, p. 72).

Conforme demonstrados pelos trechos acima, mecanismos de transparência referentes ao objeto auditado deficiente concorrem para o comprometimento dos resultados almejados, na medida em que dificultam o controle da sociedade sobre a ação governamental que está sendo empreendida.

4.2.6 Gestão do conhecimento

A capacidade de utilizar o conhecimento para a criação de processos mais eficientes constitui um diferencial competitivo para qualquer organização. O conhecimento, também chamado de capital intelectual, não se restringe àqueles armazenados na forma de documentos impressos ou eletrônicos, mas engloba também aquele contido nas pessoas, bem como os decorrentes dos processos e da cultura organizacional. Nesse contexto, a gestão do conhecimento pode ser entendida como a coordenação de pessoas, processos e sistemas organizacionais, de modo que a produção, compartilhamento e utilização do conhecimento concorram para a consecução dos objetivos da organização. Da mesma forma, a gestão do conhecimento na condução de um programa ou atividade governamental, contribui para que gestores e demais atores envolvidos produzam, compartilhem e apliquem o conhecimento de modo a buscar a efetividade da política e a melhoria do serviço prestado ao cidadão (MORAES; BARBOSA, 2017; SOUZA; CARVALHO, 2015).

O gerenciamento do conhecimento adquirido na execução dos programas e atividades governamentais foi objeto de análise pelo TCU em 8 (oito) das 27 (vinte e sete) auditorias operacionais pesquisadas. Observam-se exemplos de tal análise nos trechos de relatórios a seguir.

47. As análises realizadas durante a auditoria mostraram que o gerenciamento dos contratos de concessão realizado pela ANTT não se mostrou eficiente no acompanhamento e avaliação da atuação das concessionárias, bem como não permitiu que a Agência organizasse o conhecimento adquirido de modo a melhorar a sua atuação. Esse fato prejudicou a atividade da Agência no acompanhamento das obrigações dos contratos de concessão e contribuiu para o grande percentual de inexecuções observado nos contratos da 2ª Etapa (BRASIL, 2013e, p. 7-8).

Há também a ausência de uma associação de significados dos termos utilizados, o que faz com que a informação fique no domínio de alguns profissionais da área de banco de dados e caso esses profissionais deixem o cargo, haverá perda de informações (BRASIL, 2013f, p. 22).

Dessa forma, os resultados desses trabalhos ficam nas próprias SFAs e estabelecimentos de abate, sem a sua utilização gerencial por parte da CGI/Dicar, impossibilitando o cumprimento do disposto no artigo 46 do Regimento Interno da SDA (RI/SDA), que estabelece a obrigação de supervisão do trabalho das SFAs e dos SIFs por parte dessa divisão.

Como consequência dessa situação, a SDA não tem se utilizado do resultado de auditorias para detectar e corrigir falhas nos serviços prestados pelas unidades específicas de inspeção de produtos de origem animal das SFAs. Além disso, sem tratamento gerencial dos resultados dos trabalhos de supervisão, fiscalização e inspeção, o Dipoa/CGI/Dicar não tem condições de promover melhorias nos processos de trabalho destinados a planejar, harmonizar e padronizar as atividades desenvolvidas pelas unidades específicas de inspeção de produtos de origem animal nos Estados da Federação e pelos serviços de inspeção federal nos estabelecimentos de abate (BRASIL, 2014d, p. 5).

Os trechos de relatório acima transcritos evidenciam que o compartilhamento e aplicação do conhecimento gerado na execução dos programas e atividades governamentais são elementos que concorrem para seu bom desempenho, sendo, portanto, objeto de análise nas auditorias operacionais realizadas pelo TCU.

4.3 Principais programas executados pelas IFES

O Plano Plurianual (PPA), é um instrumento de planejamento que reúne as políticas públicas de um governo para um período de 04 (quatro) anos. A Lei nº 13.249, de 13 de janeiro de 2016, instituiu o Plano Plurianual da União para o período de 2016 a 2019, definindo-o, em seu artigo 2º como:

Art. 2º O PPA 2016-2019 é instrumento de planejamento governamental que define diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, com o propósito de viabilizar a implementação e a gestão das políticas públicas (BRASIL, 2016e).

O PPA 2016-2019 reflete as escolhas estratégicas para a atuação do governo federal, por meio de Programas Temáticos, que podem ser entendidos como políticas públicas destinadas à produção de bens e serviços à sociedade e Programas de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado, ou seja, aqueles destinados à manutenção, apoio e gestão das atividades governamentais (BRASIL, 2016e). Os Programas Temáticos representam efetivamente as políticas públicas a serem implementadas para atender às demandas da sociedade, podendo ser, portanto, objetos de auditorias operacionais, ao passo que os Programas de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado são melhor avaliados por meio de auditoria de regularidade.

Os programas temáticos se materializam por meio dos objetivos, que indicam as políticas públicas escolhidas para a concretização dos resultados esperados. Os objetivos se desdobram em metas e iniciativas (BRASIL, 2015b).

A mensagem presidencial contida no PPA 2016-2019 destaca a conexão entre o PPA e o Orçamento Geral da União, de modo que "os Eixos e Diretrizes Estratégicas, bem como os Programas expressos no PPA 2016-2019, traduzem-se na alocação de recursos prevista para o período do Plano" (BRASIL, 2016e, p. 42). As ações orçamentárias expressam a alocação de recursos necessária à concretização dos programas governamentais (BRASIL, 2016). O parágrafo 1º, artigo 8º, Lei nº 13.249/2016 destaca que as ações orçamentárias serão detalhadas exclusivamente nas leis orçamentárias anuais, nas quais são definidos os órgãos e unidades orçamentárias responsáveis pela execução de cada objetivo vinculado aos programas temáticos (BRASIL, 2016e).

Para a identificação dos programas temáticos e as respectivas ações orçamentárias sob responsabilidade das IFES, foi realizada consulta ao Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), que estrutura e disponibiliza a todos os cidadãos informações atualizadas acerca dos orçamentos anuais e sua execução.

No Quadro 8, sintetizam-se os principais programas e as respectivas ações executados pelas Instituições Federais de Ensino Superior.

Quadro 8 - Principais programas e a respectivas ações executadas pelas Instituições Federais de Ensino Superior.

(Continua)

Programa	Ação
0089 - Previdência de Inativos e Pensionistas da União	0181 - Aposentadorias e Pensões Civas da União
0901 - Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais	00G5 - Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais decorrente do Pagamento de Precatórios e Requisições de Pequeno Valor
	0005 - Sentenças Judiciais Transitadas em Julgado (Precatórios)
0909 - Operações Especiais: Outros Encargos Especiais	0536 - Benefícios e Pensões Indenizatórias Decorrentes de Legislação Especial e/ou Decisões Judiciais
0910 - Operações Especiais: Gestão da Participação em Organismos e Entidades Nacionais e Internacionais	00OL - Contribuições e Anuidades a Organismos e Entidades Nacionais e Internacionais sem Exigência de Programação Específica
0910 - Operações Especiais: Gestão da Participação em Organismos e Entidades Nacionais e Internacionais	00OQ - Contribuições a Organismos Internacionais sem Exigência de Programação Específica
	00PW - Contribuições a Entidades Nacionais sem Exigência de Programação Específica
2015 - Fortalecimento do Sistema Único de Saúde (SUS)	2522 - Produção de Fármacos, Medicamentos e Fitoterápicos

Quadro 8 - Principais programas e a respectivas ações executadas pelas Instituições Federais de Ensino Superior.

(Continuação)

Programa	Ação
2080 - Educação de qualidade para todos	7X74 - Implantação do Campus de Jandaia
	11G1 - Implantação da Universidade Federal da Integração Latino-Americana - UNILA
	14XN - Implantação da Universidade Federal do Oeste da Bahia - UFOB
	14XO - Implantação da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará - UNIFESSPA
	14XP - Implantação da Universidade Federal do Cariri - UFCA
	14XQ - Implantação da Universidade Federal do Sul da Bahia - UFESBA
	15F0 - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal de Lavras
	20GK - Fomento às Ações de Graduação, Pós-Graduação, Ensino, Pesquisa e Extensão
	20RG - Expansão e Reestruturação de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica
	20RI - Funcionamento das Instituições Federais de Educação Básica
	20RJ - Apoio à Capacitação e Formação Inicial e Continuada para a Educação Básica
	20RK - Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior
	20RL - Funcionamento de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica
	154O - Implantação do Campus de Governador Valadares
	154R - Construção de Edifícios no Campus de São Bernardo do Campo da Universidade Federal do ABC
	154S - Construção de Edifícios no Campus de Santo André da Universidade Federal do ABC
	156W - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal de Roraima
	156X - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal do Tocantins
	156Y - Implantação do Hospital Universitário Júlio Bandeira da Universidade Federal de Campina Grande
	156Z - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal de Rondônia
	157A - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal do Acre
	157B - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal do Amapá
	2994 - Assistência ao Estudante da Educação Profissional e Tecnológica
4002 - Assistência ao Estudante de Ensino Superior	
6380 - Fomento ao Desenvolvimento da Educação Profissional e Tecnológica	
8282 - Reestruturação e Expansão de Instituições Federais de Ensino Superior	

Quadro 8 - Principais programas e a respectivas ações executadas pelas Instituições Federais de Ensino Superior.

(Conclusão)

Programa	Ação
2109 - Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	00M1 - Benefícios Assistenciais decorrentes do Auxílio-Funeral e Natalidade
	09HB - Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais
	20TP - Pessoal Ativo da União
	212B - Benefícios Obrigatórios aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes
	212H - Pesquisa e Desenvolvimento nas Organizações Sociais
	216H - Ajuda de Custo para Moradia ou Auxílio-Moradia a Agentes Públicos
	2004 - Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes
	2010 - Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores Civis, Empregados e Militares
	2011 - Auxílio-Transporte aos Servidores Civis, Empregados e Militares
	2012 - Auxílio-Alimentação aos Servidores Civis, Empregados e Militares
	4572 - Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação
	4641 - Publicidade de Utilidade Pública

Fonte: Da autora (2018).

O Programa Educação de Qualidade para Todos coaduna com a proposta do Plano Nacional de Educação (PNE 2014-2024) no sentido de proporcionar à população uma educação de qualidade, que possa contribuir para o desenvolvimento socioeconômico do país e para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária (BRASIL, 2015b).

A mensagem presidencial do PPA 2016-2019 elenca os objetivos que são vinculados ao Programa Educação de Qualidade para Todos, quais sejam:

- Ampliar o atendimento escolar de qualidade em todas as etapas e modalidades da educação básica, em colaboração com os sistemas de ensino, com melhoria do fluxo escolar e da aprendizagem, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa na perspectiva da educação ao longo da vida e à formação cidadã, contemplando as especificidades da diversidade e da inclusão.
- Fortalecer a formação e a valorização dos profissionais da educação, em regime de colaboração com os sistemas de ensino, contemplando as especificidades da diversidade e da inclusão e da aprendizagem ao longo da vida.
- Ampliar o acesso à educação profissional e tecnológica de qualidade, alinhada com as demandas sociais e do mercado de trabalho locais e regionais, contemplando as especificidades da diversidade e da inclusão.

- Ampliar o acesso à educação superior de qualidade, na graduação e na pós-graduação, contemplando as especificidades da diversidade e da inclusão e a aprendizagem ao longo da vida, fortalecendo a ciência, a tecnologia e a inovação, apoiando atividades de ensino, pesquisa e extensão, bem como aperfeiçoando as atividades de avaliação, supervisão e regulação (1010).
- Aprimorar os processos de gestão, monitoramento e avaliação dos sistemas de ensino, considerando as especificidades da diversidade e inclusão, em cooperação com os entes federados, estimulando a participação social (BRASIL, 2015b, p. 64-65).

No Quadro 9, relacionam-se as ações do programa Educação de Qualidade para todos executadas pelas Instituições Federais de Ensino Superior aos objetivos aos quais se vinculam.

Quadro 9 - Ações do programa Educação de Qualidade para todos executadas pelas IFES relacionadas aos objetivos.

(Continua)

Objetivo	Ações
Ampliar o atendimento escolar de qualidade em todas as etapas e modalidades da educação básica, em colaboração com os sistemas de ensino, com melhoria do fluxo escolar e da aprendizagem, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa na perspectiva da educação ao longo da vida e à formação cidadã, contemplando as especificidades da diversidade e da inclusão.	20RI - Funcionamento das Instituições Federais de Educação Básica
Fortalecer a formação e a valorização dos profissionais da educação, em regime de colaboração com os sistemas de ensino, contemplando as especificidades da diversidade e da inclusão e da aprendizagem ao longo da vida.	20RJ - Apoio à Capacitação e Formação Inicial e Continuada para a Educação Básica
Ampliar o acesso à educação profissional e tecnológica de qualidade, alinhada com as demandas sociais e do mercado de trabalho locais e regionais, contemplando as especificidades da diversidade e da inclusão.	20RG - Expansão e Reestruturação de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica
	2994 - Assistência ao Estudante da Educação Profissional e Tecnológica
	6380 - Fomento ao Desenvolvimento da Educação Profissional e Tecnológica

Quadro 9 - Ações do programa Educação de Qualidade para todos executadas pelas IFES relacionadas aos objetivos.

(Conclusão)

Objetivo	Ações
Ampliar o acesso à educação superior de qualidade, na graduação e na pósgraduação, contemplando as especificidades da diversidade e da inclusão e a aprendizagem ao longo da vida, fortalecendo a ciência, a tecnologia e a inovação, apoiando atividades de ensino, pesquisa e extensão, bem como aperfeiçoando as atividades de avaliação, supervisão e regulação.	7X74 - Implantação do Campus de Jandaia
	11G1 - Implantação da Universidade Federal da Integração Latino-Americana - UNILA
	14XN - Implantação da Universidade Federal do Oeste da Bahia - UFOB
	14XO - Implantação da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará - UNIFESSPA
	14XP - Implantação da Universidade Federal do Cariri - UFCA
	14XQ - Implantação da Universidade Federal do Sul da Bahia - UFESBA
	15F0 - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal de Lavras
	20GK - Fomento às Ações de Graduação, Pós-Graduação, Ensino, Pesquisa e Extensão
	20RK - Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior
	20RL - Funcionamento de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica
	154O - Implantação do Campus de Governador Valadares
	154R - Construção de Edifícios no Campus de São Bernardo do Campo da Universidade Federal do ABC
	154S - Construção de Edifícios no Campus de Santo André da Universidade Federal do ABC
	156W - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal de Roraima
	156X - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal do Tocantins
	156Y - Implantação do Hospital Universitário Júlio Bandeira da Universidade Federal de Campina Grande
	156Z - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal de Rondônia
	157A - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal do Acre
	157B - Implantação do Hospital Universitário da Universidade Federal do Amapá
	4002 - Assistência ao Estudante de Ensino Superior
8282 - Reestruturação e Expansão de Instituições Federais de Ensino Superior	

Fonte: Da autora (2018).

O programa Fortalecimento do Sistema Único de Saúde tem como diretriz estratégica assegurar a universalidade do acesso à atenção básica e especializada em saúde, além da qualidade no atendimento aos usuários. Para tanto, foram definidos doze objetivos estratégicos inter-relacionados. A participação das IFES no Fortalecimento do Sistema Único de Saúde se dá por meio da ação Produção de Fármacos, Medicamentos e Fitoterápicos. A referida ação vincula-se objetivo 0727 do programa, assim definido:

Objetivo 0727 - Promover a produção e a disseminação do conhecimento científico e tecnológico, análises de situação de saúde, inovação em saúde e a expansão da produção nacional de tecnologias estratégicas para o SUS (BRASIL, 2015b, p. 125).

Os demais programas classificam-se entre os Programas de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado, não apresentando detalhamento por objetivos, dessa forma, tais programas são objetos de auditorias de regularidade.

Na análise dos relatórios de auditoria operacional do TCU identificou-se que, para alguns programas, faz-se necessário analisar elementos específicos que lhes são inerentes para que se possa, de forma mais precisa, concluir acerca de seu desempenho, como, por exemplo, a auditoria realizada pelo TCU com vistas a verificar o conjunto normativo e as estruturas operacionais do Governo Federal referente ao Patrimônio Espeleológico nacional são suficientes para garantir sua proteção, em que um dos achados diz respeito à “ausência de consenso na comunidade científica quanto aos critérios de enquadramento de categoria das cavernas” (BRASIL, 2014c, p. 16).

No caso dos programas e ações executadas pelas IFES não foram identificadas peculiaridades que demandassem critérios de avaliação além dos elementos de análise observados nos relatórios do TCU.

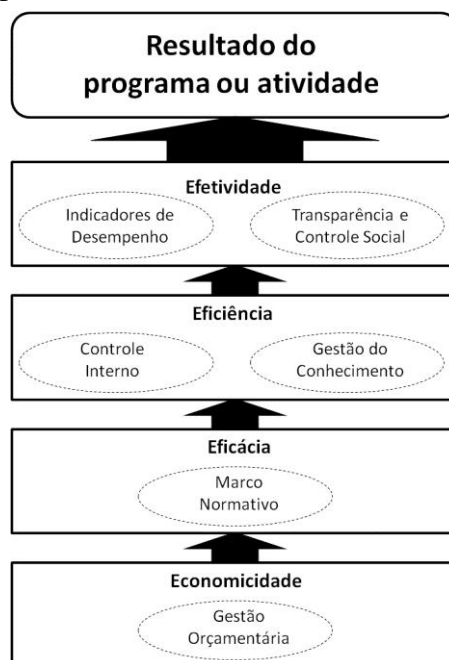
5 FRAMEWORK PROPOSTO

No presente capítulo, trata-se da construção do framework de auditoria operacional, fundamentado na metodologia *Balanced Scorecard*. Inicialmente, os elementos de análises avaliados, identificados no capítulo anterior, serão classificados de acordo com as dimensões de desempenho. A seguir, são apresentadas as relações de causa e efeito entre tais elementos de análise. O passo seguinte é a proposição, detalhamento e exemplificação do framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC. Por fim, relata-se a experiência dos auditores que testaram o framework desenvolvido na execução de um trabalho de auditoria de natureza operacional.

5.1 Avaliações das dimensões de desempenho

Uma vez identificados os elementos de análises avaliados pelo TCU nas auditorias operacionais, buscou-se relacioná-los dentro de cada uma das quatro dimensões de desempenho, convertidas nas perspectivas do modelo de BSC adaptado para auditorias operacionais. Na figura 17, apresentam-se os elementos de análise dentro de cada uma das perspectivas do modelo de BSC adaptado para auditorias operacionais.

Figura 17 - Elementos de análise de cada uma das perspectivas do modelo de BSC adaptado para auditorias operacionais



Fonte: Da autora (2018).

Na perspectiva da economicidade, o enfoque se dá no planejamento orçamentário e gestão dos recursos, assim, o elemento de análise dentro dessa perspectiva é a gestão orçamentária, devendo ser avaliado em que medida a execução do programa ou atividade se pauta pelo que foi planejado, bem como se os recursos disponibilizados são suficientes para o desenvolvimento das ações previstas.

O marco normativo do programa ou atividade é o elemento de análise na perspectiva da eficácia, uma vez que o enfoque se dá na análise da adequação de sua estruturação formal para garantir o cumprimento de seus objetivos. A avaliação deve explicitar de que maneira o desenho institucional e legal concorre para a consecução dos resultados do objeto auditado. Para tanto, deve ser analisado se o marco normativo do programa ou atividade define claramente suas diretrizes, objetivos, metas, indicadores, atores responsáveis e suas articulações, bem como o alinhamento entre esses elementos e sua contribuição para seu desempenho.

A perspectiva da eficiência engloba as ações de modernização da administração pública que, uma vez empreendidas, corroboram para uma menor relação custo/benefício na concretização dos objetivos do programa ou atividade. Incluem-se como objeto de avaliação dentro dessa perspectiva os controles internos e a gestão do conhecimento relativos ao programa ou atividade auditados. A análise da gestão do conhecimento deve buscar avaliar em que medida o conhecimento produzido é aplicado na melhoria dos processos executados. No que tange à avaliação dos controles internos, a análise deve responder se estes são adequados e suficientes para assegurar a concretização dos objetivos propostos.

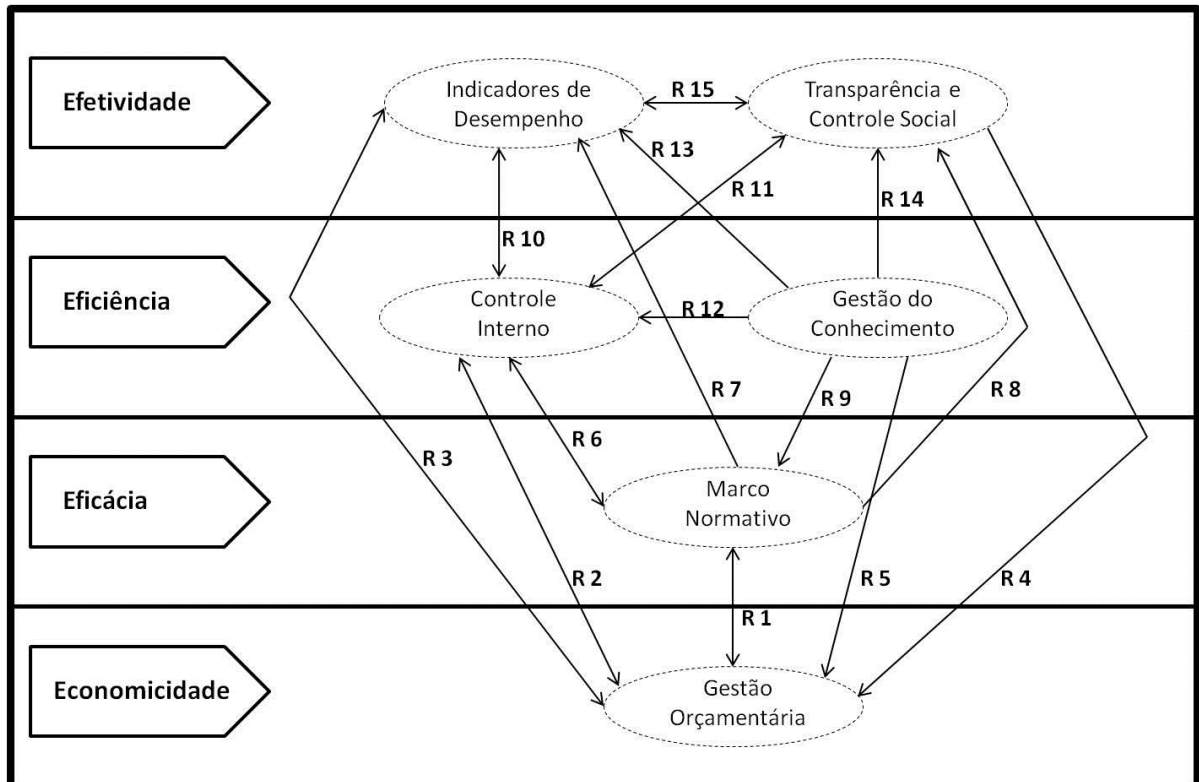
Por fim, na perspectiva da efetividade, o enfoque se dá na avaliação dos resultados do programa ou atividade avaliados, sendo escopo da análise os indicadores de desempenho e os mecanismos de transparência e promoção do controle social. Em relação aos indicadores de desempenho, deve-se avaliar sua adequação e suficiência para mensuração dos resultados do programa ou atividade auditados e, em caso positivo, verificar, por meio das informações produzidas, o alcance dos resultados pelas ações desenvolvidas. Também deve ser avaliada a existência e utilização dos canais de transparência e se estes são adequados para a promoção do controle social.

5.2 Relações de causa e efeito entre os elementos de análise

Uma vez apresentados os elementos de análise dentro de cada uma das perspectivas do modelo de BSC adaptado para auditorias operacionais, passa-se à demonstração das relações de causa e efeito entre elas, aspecto essencial para a realização de auditorias operacionais,

uma vez que essa vertente de trabalho visa, além de medir aspectos de desempenho, a agregar valor à gestão, identificando as causas de eventuais resultados insatisfatórios e buscando oportunidades de melhoria na ação governamental. As relações de causa e efeito entre os elementos de análise do framework estão demonstradas na Figura 18.

Figura 18 - Relações de causa e efeito entre os elementos de análise do framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC



Fonte: Da autora (2018).

R1 - Gestão orçamentária e Marco normativo

Além do gerenciamento dos recursos destinados à execução do programa ou atividade, a gestão orçamentária envolve o planejamento estratégico, a metodologia de definição do orçamento para os anos subsequentes, além de critérios para a tomada de decisão acerca de sua continuidade e/ou crescimento.

As diretrizes definidas durante a etapa de planejamento serão subsídios para a elaboração dos normativos que deverão disciplinar o programa ou atividade. Dessa forma, é possível observar uma relação de causa e efeito entre a gestão orçamentária e o marco normativo, de modo que um planejamento bem estruturado concorre para a construção de normativos elaborados, capazes de prever todos os aspectos necessários à execução do programa ou atividade.

Por outro lado, os normativos devem prever, entre outros aspectos, as diretrizes para estimativa de orçamentos para exercícios subsequentes, bem como critérios para a continuidade e crescimento do programa ou atividade.

Observa-se, portanto, que a relação de causa e efeito entre a gestão orçamentária e o marco normativo se dá tanto no sentido do primeiro elemento para o segundo, quanto na direção oposta.

R2 - Gestão orçamentária e Controle Interno

O planejamento de um programa ou atividade governamental deve envolver todas as ações necessárias para o enfrentamento de um problema público, bem como o montante de recursos necessários à sua consecução. Entre as estratégias de ações definidas no planejamento, deverão constar os mecanismos de controle a serem adotados para garantir o alcance dos objetivos propostos. Adoção de controles mais ou menos incisivos está diretamente relacionada ao volume de recursos envolvidos, bem como ao risco de desvios envolvidos na condução das ações, conforme definido no planejamento do programa ou atividade.

Por outro lado, os mecanismos de controle são estabelecidos com vistas a assegurar consecução dos objetivos planejados, além de corrigir e evitar a repetição de falhas nos processos organizacionais e, conseqüentemente, o desperdício de recursos públicos. Assim, quanto mais eficiente os controles adotados, menor será a discrepância planejamento e execução orçamentária, assegurando a correta aplicação dos recursos.

Dessa forma, conclui-se que o controle interno relativo a um programa ou atividade governamental tanto influencia quanto é influenciado pela gestão orçamentária, o que demonstra uma relação de causa e efeito de mão dupla entre os dois elementos de análise.

R3 - Gestão orçamentária e Indicadores de desempenho

Durante o planejamento de um programa ou atividade governamental, deverão ser estabelecidos os indicadores de desempenho que possibilitarão aferir em que medida os objetivos propostos foram alcançados. Um planejamento bem estruturado possibilita a construção de indicadores capazes de mensurar, de forma precisa e adequada, o grau alcance das ações implementadas.

Por outro lado, as informações produzidas por meio do monitoramento dos indicadores de desempenho servem de subsídios para o planejamento das ações a serem executadas nos exercícios subsequentes.

Observa-se, portanto, uma relação de causa e efeito entre os elementos de análise gestão orçamentária e indicadores de desempenho, sendo que o primeiro pode ser tanto causa quanto efeito de achados relacionados ao segundo e vice-versa.

R4 - Gestão orçamentária e Transparência e Controle social

A publicidade dos atos de gestão pela Administração possibilita o acompanhamento da ação governamental pelos cidadãos. quanto maior o número de ações voltadas à promoção da transparência, maior controle da sociedade sobre os atos administrativos, o que acarreta uma melhor aplicação dos recursos, por meio da inibição de fraudes e desvios na execução orçamentária.

Constata-se, portanto, uma relação de causa e efeito entre gestão orçamentária e transparência e controle social no sentido de que ações voltadas à transparência e ao controle social repercutem na gestão orçamentária.

R5 - Gestão orçamentária e Gestão do conhecimento

O conhecimento produzido na execução dos programas e atividades governamentais, quando devidamente compartilhamento e utilizados concorrem para a melhoria dos processos organizacionais.

O planejamento orçamentário para continuidade de um programa ou atividade governamental encontra-se entre os processos que se beneficiam do conhecimento produzido em sua execução.

Dessa forma, a gestão do conhecimento influencia a gestão orçamentária, na medida em que oferece subsídios para o planejamento estratégico para os anos subsequentes, além de diretrizes para o crescimento do programa ou atividade. Verifica-se, portanto, uma relação de causa e efeito entre tais elementos, de modo que achados relacionados à gestão orçamentária podem ser resultantes de achados relativos à gestão do conhecimento.

R6 - Marco normativo e Controle Interno

O marco normativo relativo a um programa ou atividade deve prever todos os elementos necessários à sua execução, entre eles os mecanismos de controle que devem ser estabelecidos a fim a execução dos processos em conformidade com o planejado, evitando ocorrência de erros e fraudes que comprometam o alcance dos objetivos propostos. Por outro lado, os mecanismos de controle devem garantir à aderência dos atos e fatos administrativos todos os normativos que regem o programa ou atividade executado.

Observa-se, portanto, uma relação de causa e efeito de mão dupla entre os elementos de análise marco normativo e controle interno, em que ambos podem figurar como causa ou efeito de achados relacionados ao outro.

R7 - Marco normativo e Indicadores de desempenho

Como já mencionado, os normativos reguladores de um programa ou atividade devem estabelecer todas as diretrizes necessárias à sua execução, tais como objetivos, estrutura institucional, competências, normas de conduta, destinatários, articulação entre atores, fluxo de processos, entre outros. Da mesma forma, o marco normativo deve prever os indicadores de desempenho que deverão ser adotados para aferir o grau de alcance dos objetivos almejados por meio da execução das ações propostas.

Nesse sentido, é possível constatar uma relação de causa e efeito entre tais elementos de avaliação no sentido de que, achados relativos ao marco normativo do programa ou atividade podem ser causa de achados relacionados aos indicadores de desempenho adotados.

R8 - Marco normativo e Transparência e Controle social

O arcabouço normativo que rege o programa ou atividade deve definir, entre outras diretrizes, os canais de transparência e instrumentos de controle social, por meio dos quais prestar-se-á contas à sociedade dos atos e fatos administrativos realizados.

Dessa forma, é possível constatar uma relação de causa-efeito entre tais elementos de avaliação no sentido de que, achados de auditoria relacionados aos instrumentos de transparência e controle social adotados podem ser resultantes de achados relativos aos normativos do programa ou atividade auditado.

R9 - Marco normativo e Gestão do conhecimento

O compartilhamento e aplicação do conhecimento gerado na execução dos programas e atividades governamentais é um fator que concorre para o alcance dos resultados almejados, na medida em que fornece subsídios para a melhoria dos processos organizacionais. A gestão do conhecimento influencia a elaboração de novos normativos ou alteração de novos normativos, uma vez que o conhecimento gerado evidencia a adequação dos normativos à realidade do programa ou atividade. Observa-se, portanto, uma relação de causa e efeito entre os elementos de análise marco normativo e gestão do conhecimento, tendo em vista que achados relacionados ao primeiro podem ser resultante de deficiências em relação ao segundo.

R10 - Controle Interno e Indicadores de desempenho

O controle interno administrativo objetiva assegurar a aderência das ações às normas pertinentes, bem como corrigir e evitar erros e fraudes que possam comprometer o alcance dos resultados esperados. Além disso, os sistemas de controle facilitam a geração de dados e informações precisas e tempestivas necessárias ao gerenciamento do programa ou atividade, bem como à mensuração dos indicadores de gestão.

Por outro lado, os resultados obtidos por meio do cálculo dos indicadores indicam se os controles adotados estão ou não contribuindo para a consecução dos objetivos fixados.

Verifica-se, portanto, uma relação de causa e efeito tanto no sentido do controle para os indicadores, quanto em sentido contrário, de modo que um elemento pode figurar como causa ou consequência do outro.

R11 - Controle Interno e Transparência e Controle social

Entende-se por controle as ações desenvolvidas com vistas a assegurar o alcance dos objetivos planejados, por meio da prevenção de fraudes e desvios que comprometem os processos organizacionais. No que tange à administração pública, além do controle interno administrativo, representado por todos os procedimentos, rotinas e métodos realizados para evitar a ocorrência de erros e fraudes, existe também o controle da sociedade sobre a ação governamental, denominado controle social. Compete à Administração implementar mecanismos de transparência da gestão, dando publicidade de seus atos e fatos, permitindo, assim, o acompanhamento pelos cidadãos.

A existência de controles internos mais incisivos estimula a adoção de mais ações de transparência. Por outro lado, maior controle social exige maior eficiência dos mecanismos de controle interno. Percebe-se, portanto, uma relação de causa e efeito de mão dupla entre controle interno e transparência e controle social, de modo que uma pode ser tanto causa quanto efeito da outra.

R12 - Controle Interno e Gestão do conhecimento

Na condução de um programa ou atividade governamental, a produção, compartilhamento e utilização do conhecimento contribui para a criação de processos mais eficientes, que facilitarão o alcance dos resultados almejados. Nesse sentido, o conhecimento gerado oferece subsídios para decisões acerca da adequação dos mecanismos de controle interno adotados pelo programa ou atividade. Dessa forma, observa-se, uma relação de causa

e efeito entre controle interno e gestão do conhecimento, de modo que achados relacionados ao primeiro podem ser resultantes de deficiências em relação ao segundo.

R13 - Gestão do conhecimento e Indicadores de desempenho

Como já mencionado, compartilhamento e utilização adequados do conhecimento gerado na condução de um programa ou atividade governamental possibilitam o alcance dos resultados almejados e a melhoria do serviço prestado ao cidadão. O conhecimento gerado permite avaliar a adequação dos indicadores adotados ou necessidade de se estabelecer novos indicadores de desempenho.

Dessa forma, é possível visualizar uma relação de causa e efeito entre os elementos de análise gestão do conhecimento e indicadores de desempenho, de modo que ineficiências relativas à gestão do conhecimento podem ser causa de achados de auditoria relacionados aos indicadores de desempenho.

R14 - Gestão do conhecimento e Transparência e Controle social

A adequação dos instrumentos de transparência dos programas e atividades auditados concorrem para o alcance dos resultados almejados, na medida em que facilitam o controle da sociedade sobre a ação governamental que está sendo empreendida. O conhecimento produzido na execução das ações governamentais, quando devidamente utilizado, produz subsídios para a avaliação dos mecanismos de transparência utilizados quanto à sua capacidade de promover o controle social.

Constata-se, portanto uma relação de causa e efeito entre gestão do conhecimento e transparência e controle social, uma vez que falhas relacionadas à primeira podem ser causa de achados de auditoria relativos à segunda.

R15 - Indicadores de desempenho e Transparência e Controle social

Os indicadores de desempenho podem ser entendidos como ferramenta de avaliação e monitoramento da ação governamental, por meio dos quais é possível verificar se as ações implementadas produziram os resultados almejados, servindo não apenas para auxílio à tomada de decisão, mas também como instrumento para comunicação dos resultados da ação governamental. Nesse sentido, os indicadores de desempenho são instrumentos para a transparência e controle social, na medida em que devem comunicar, de maneira clara e objetiva, o resultado produzido pelas ações implementadas.

Por outro lado, a Administração necessita das informações produzidas pelo monitoramento dos indicadores de desempenho para atestar a legitimidade dos seus atos. Dessa forma, quanto mais instrumentos de transparência dispõe um programa ou atividade e quanto maior o controle social sobre ele, maior a necessidade de indicadores precisos, completos e representativos.

Observa-se, portanto, uma relação de causa e efeito de mão dupla entre os elementos de análise indicadores de desempenho e transparência e controle social no sentido que um pode ser tanto causa quanto efeito do outro.

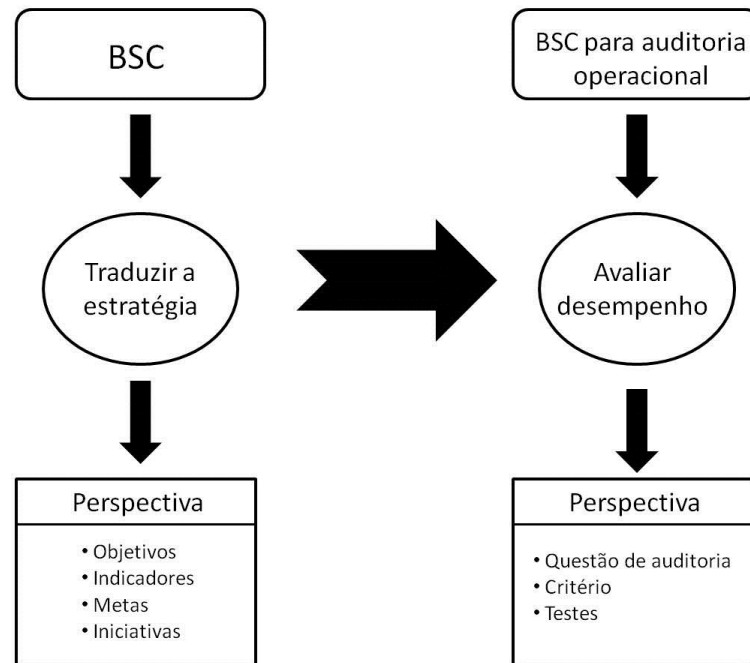
Por meio das relações de causa e efeito estabelecidas entre os elementos de avaliação das dimensões de desempenho, é possível identificar possíveis causas e consequências de um determinado achado, bem como os resultados esperados com a implementação das recomendações dos auditores, auxiliando, assim, a elaboração da matriz de achados que subsidiará o relatório de auditoria.

Cabe ressaltar que, na condução dos trabalhos de auditoria, só serão estabelecidas relações de causa e efeito para os achados identificados pelos auditores. Assim, de acordo com a natureza dos achados, nem todas as relações acima elencadas poderão ocorrer.

5.3 Framework de auditoria operacional baseado no BSC

Embora o framework proposto seja fundamentado no BSC, seu objetivo não é a tradução da estratégia organizacional, mas avaliar o grau de cumprimento das dimensões de desempenho pela entidade auditada na execução dos programas e atividades sob sua responsabilidade, tendo em vista a natureza dos trabalhos de auditoria operacional. Nesse ponto, o framework se diferencia do modelo de BSC proposto por Kaplan e Norton (1997) em que cada perspectiva se desdobra em objetivos, metas, indicadores e iniciativas, conforme observado na Figura 19.

Figura 19 - Diferença entre a tradução da estratégia por meio do BSC e a tradução da avaliação de desempenho por meio do framework de auditoria operacional fundamentado no BSC.



Fonte: Da autora (2018).

Na Figura 19, demonstra-se que cada perspectiva do framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC será desdobrada em questões de auditoria, critérios e técnicas.

As questões de auditoria dizem respeito aos objetivos dos exames a serem realizados para avaliar cada elemento do programa ou atividade. Dessa forma, os exames a serem realizados durante os trabalhos de auditoria deverão responder às seguintes questões:

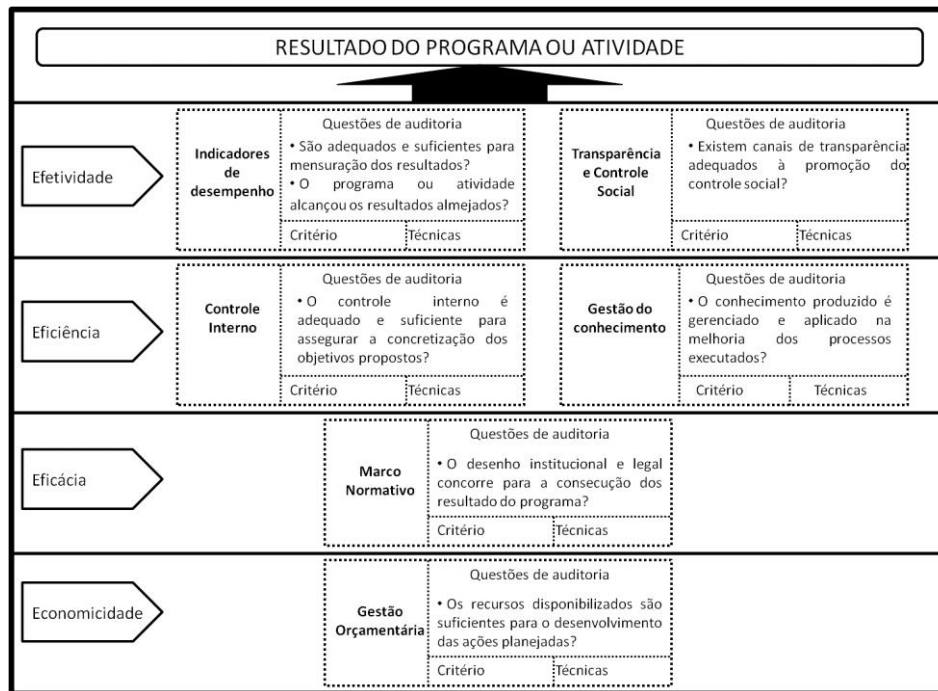
- a) Os recursos disponibilizados são suficientes para o desenvolvimento das ações planejadas?
- b) O desenho institucional e legal concorre para a consecução dos resultados do programa ou atividade?
- c) O controle interno é adequado e suficiente para assegurar a concretização dos objetivos propostos?
- d) O conhecimento produzido é gerenciado e aplicado na melhoria dos processos executados?
- e) Existem canais de transparência adequados à promoção do controle social?

- f) Os indicadores de desempenho são adequados e suficientes para a mensuração dos resultados?
- g) O programa ou atividade alcançou os resultados almejados?

O critério é a referência adotada para responder às questões de auditoria. Sua definição depende das especificidades do objeto auditado, podendo ser, por exemplo, série temporal, legislação, outros órgãos, dentre outros. Da mesma forma, as peculiaridades do objeto auditado irão determinar as técnicas a serem utilizadas para avaliar cada elemento.

Finalmente, na Figura 20, apresenta-se o framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC proposto no presente trabalho.

Figura 20 - Framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC.



Fonte: Da autora (2018).

Apresenta-se, a seguir, um exemplo simplificado de aplicação do framework proposto na realização de uma auditoria operacional hipotética com vistas a verificar o desempenho de uma das ações do Setor de Gestão de Pessoas de uma instituição X, detalhada no quadro 10.

Quadro 10 - Ação hipotética do Setor de Gestão de Pessoas da Instituição X.

Objetivo	Indicadores	Meta	Iniciativas
Aprimorar o atendimento ao público nas secretarias da instituição.	Nº de capacitações realizadas	Capacitar 80% dos servidores lotados nas secretarias.	Oferecer ações de capacitação para servidores lotados nas secretarias. Apoiar a participação de servidores lotados nas secretarias em cursos externos

Fonte: Da autora (2018).

Ressalta-se que a Instituição X dispõe de um sistema para avaliar o nível de satisfação do público atendido nas secretarias, que tem apresentado como resultado nos últimos anos índice de satisfação "regular".

Por outro lado, pela análise do indicador associado ao objetivo, conclui-se que a meta foi atingida, ou seja, 80 dos 100 servidores lotados nas secretarias da instituição foram capacitados.

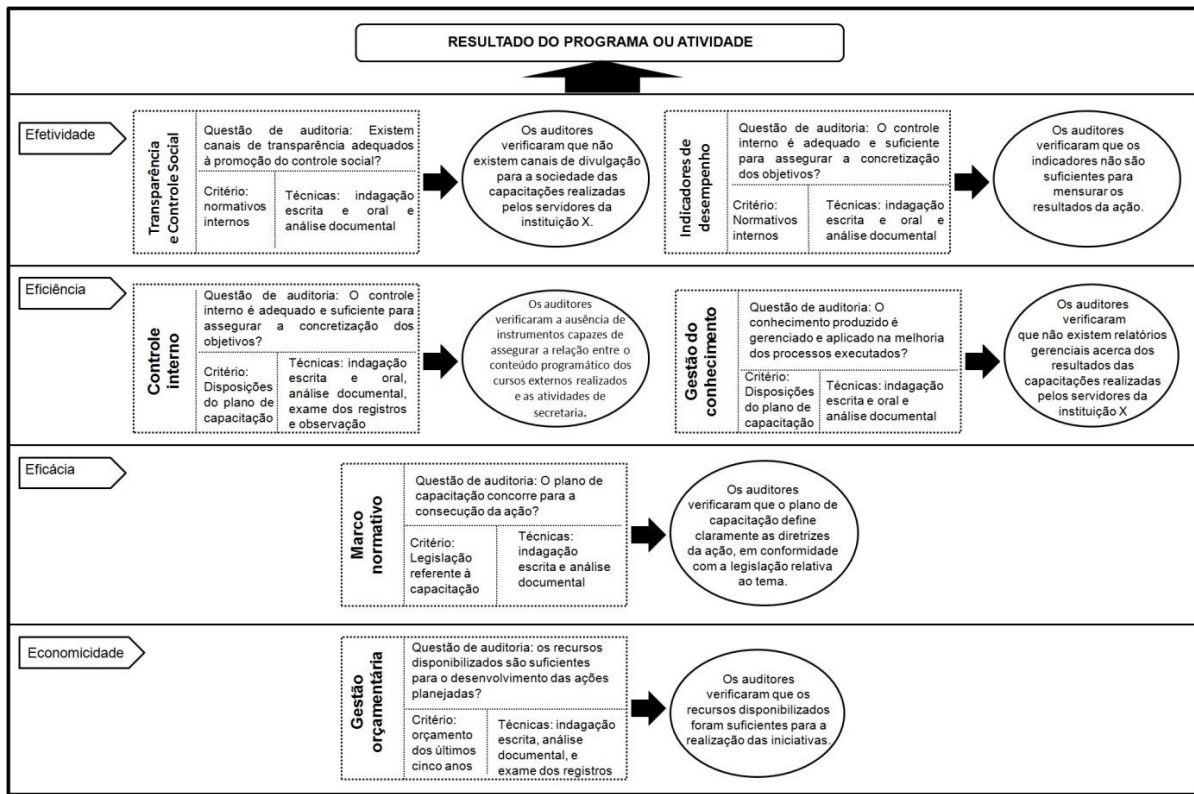
A Instituição X dispõe de plano de capacitação, no qual foram previstas promoção de cursos de qualificação para servidores lotados nas secretarias, bem como auxílio financeiro para a realização de cursos externos, condicionado à comprovação da relação entre o conteúdo programático do curso e as atividades realizadas nas secretarias.

A instituição promoveu cursos de capacitação em que foram capacitados 50 servidores lotados nas secretarias. Os 30 servidores restantes receberam auxílio financeiro e realizaram cursos externos.

Os auditores verificaram ainda que não existem mecanismos de divulgação nem relatórios gerenciais acerca do resultado das capacitações realizadas pelos servidores da instituição X.

Na Figura 21, demonstra-se a aplicação do framework na realização da auditoria hipotética que está sendo apresentada como exemplo.

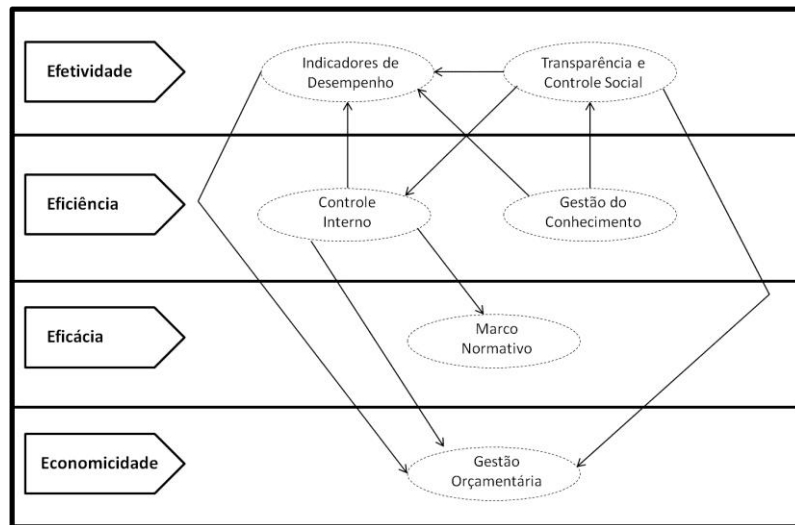
Figura 21 - Aplicação do framework na auditoria hipotética apresentada como exemplo.



Fonte: Da autora (2018).

A ausência de mecanismos de transparência compromete o controle interno, uma vez que não torna obrigatória a comprovação dos cursos realizados. Dessa forma, não é possível comprovar a aplicação adequada dos recursos e, em última análise o alcance dos resultados da ação. O controle interno insuficiente abre margem para o não cumprimento das regras do plano de capacitação, além de comprometer a aplicação adequada dos recursos e o alcance dos resultados da ação. A ausência de relatórios gerenciais acerca da ação compromete seus resultados. A insuficiência de indicadores de desempenho compromete a aplicação dos recursos. As relações de causa e efeito entre os resultados das avaliações dos auditores são demonstrados na Figura 22.

Figura 22 - Relações de causa e efeito entre os resultados das avaliações dos auditores.



Fonte: Da autora (2018).

No Quadro 11, apresenta-se a matriz de achado elaborada na execução da auditoria hipotética realizada por meio da utilização do framework de auditoria operacional fundamentado na metodologia BSC.

Quadro 11 - Matriz de achados da auditoria hipotética apresentada como exemplo.

Achado					Boas práticas	Recomendações	Benefícios esperados
Situação Encontrada	Critério	Evidências e análises	Causas	Efeitos			
Nos processos de concessão de auxílio financeiro para realização de cursos externos, não foram encontrados documentos que comprovassem a relação entre o conteúdo programático do curso e as atividades realizadas nas secretarias.	Conforme previsto no plano de capacitação, a concessão de auxílio financeiro para realização de cursos externos deve estar condicionada à comprovação da relação entre o conteúdo programático do curso e as atividades realizadas nas secretarias.	Análise documental dos processos de concessão de auxílio financeiro para realização de cursos externos.	<p>Ausência de mecanismos de controle para assegurar a comprovação da relação entre o conteúdo programático do curso e as atividades realizadas nas secretarias.</p> <p>Ausência de divulgação referente às capacitações realizadas pelos servidores.</p> <p>Ausência de relatórios gerenciais acerca dos resultados das capacitações.</p>	<p>Aplicação inadequada dos recursos.</p> <p>Índice de satisfação do público atendido nas secretarias "regular".</p>	<p>A Instituição Y adota como mecanismo de controle a apresentação do conteúdo programático do curso e o comprovante de inscrição no ato de solicitação de auxílio financeiro para a realização de cursos externos.</p>	<p>Incluir entre os documentos necessários à solicitação de auxílio financeiro para a realização de cursos externos o conteúdo programático do curso e o comprovante de inscrição.</p> <p>Adequar o plano de capacitação no sentido de que o servidor deverá apresentar certificado de conclusão de cursos externos, sob pena de ressarcimento ao erário do auxílio financeiro recebido.</p> <p>Implementar relatórios gerenciais com informações sobre o resultado das ações de capacitação.</p>	<p>Melhor aplicação dos recursos.</p> <p>Melhoria do índice de satisfação do público atendido nas secretarias.</p>

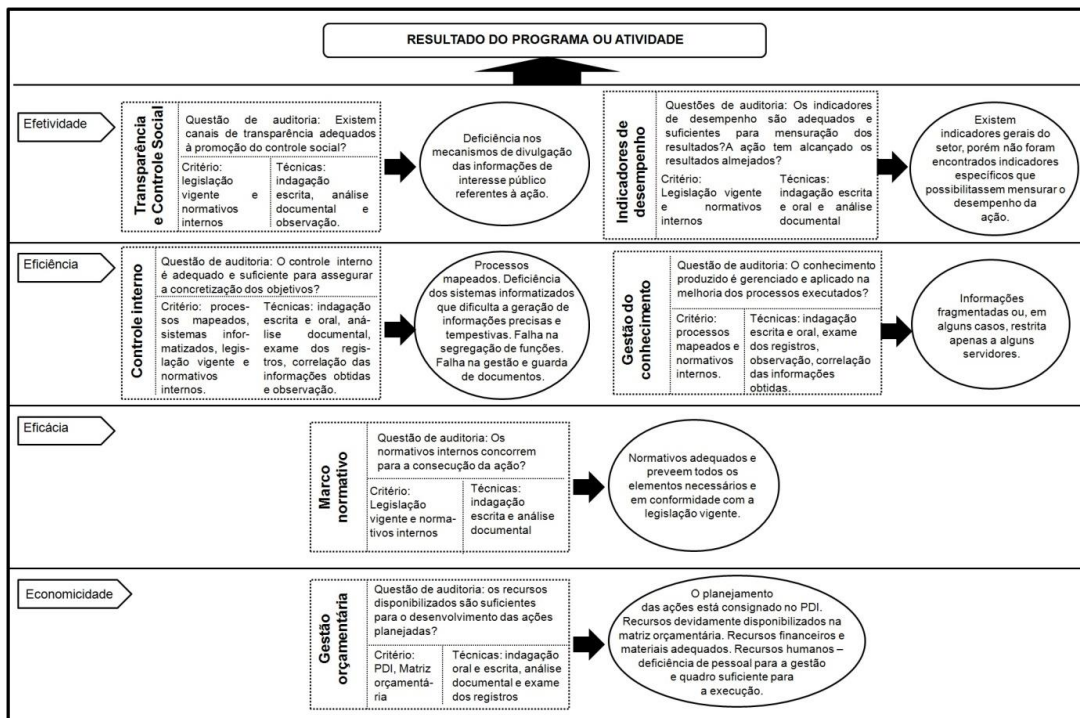
Fonte: Da autora (2018).

5.4 Teste do framework

O framework foi apresentado à unidade de Auditoria Interna da UFLA, para a realização de um trabalho de auditoria de natureza operacional, a fim de avaliar suas potencialidades e limitações.

A auditoria aplicou o framework para a realização de auditoria operacional com vistas a verificar o desempenho de uma ação relacionada à atividade fim da instituição, conforme demonstrado nas figuras 23.

Figura 23 - Aplicação do framework na realização de um trabalho de auditoria de natureza operacional.



Fonte: Da autora (2018).

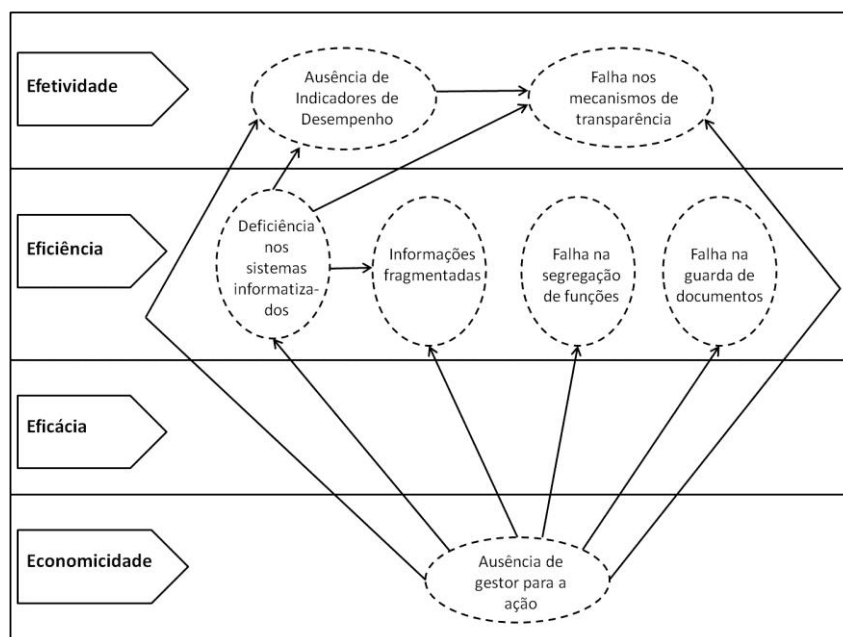
Dessa forma, apresentam-se os achados de auditoria referentes ao trabalho realizado:

- O planejamento das ações está consignado no plano de desenvolvimento institucional e os recursos devidamente disponibilizados na matriz orçamentária da instituição. Constatou-se que os recursos financeiros e materiais são adequados à execução da ação. No que tange aos recursos humanos, a auditoria constatou a deficiência de pessoal para a gestão da ação, sendo suficiente o quadro de pessoal envolvido em sua execução;

- b) A auditoria constatou que os normativos são adequados e preveem todos os elementos necessários à execução da ação. Ressalta-se que os normativos estão passando por reformulações com vistas a buscar melhor desempenho da ação;
- c) Foram identificadas deficiências nos mecanismos de controle interno, em especial no que tange aos sistemas informatizados relacionados à ação. A deficiência dos sistemas informatizados dificulta a geração de informações precisas e tempestiva, necessárias ao melhor gerenciamento da ação. Também foram identificadas falhas no que se refere à segregação de funções, além da gestão e guarda de documentos;
- d) A auditoria constatou, ainda, que as informações, muitas vezes, estão fragmentadas ou, em alguns casos, restritas apenas a alguns servidores. Dessa forma, resta constatada a existência de falhas na gestão do conhecimento relativo à ação auditada. Também foram identificadas deficiências nos mecanismos de divulgação de informações de interesse público referentes à ação;
- e) Por fim, a auditoria identificou a existência de indicadores gerais adotados pelo setor responsável pela ação, porém não foram encontrados indicadores específicos que possibilitassem mensurar o desempenho da ação objeto da auditoria.

As relações de causa e efeito entre os achados do trabalho de auditoria operacional estão demonstrados na Figura 24.

Figura 24 - Relações de causa e efeito entre os resultados das avaliações dos auditores.



Fonte: Da autora (2018).

No Quadro 12, apresenta-se a matriz de achado¹ elaborada a partir das informações obtidas por meio do trabalho de auditoria em que o framework foi testado.

Quadro 12 - Matriz de achados da auditoria realizada como teste do framework.

Situação encontrada	Achados		Recomendações
	Causas	Efeitos	
Ausência de gestor para a ação auditada	Quadro reduzido de servidores no setor responsável pela ação.	Deficiência em relação aos aspectos gerenciais da ação, tais como: - proposição de adequações nos sistemas informatizados; - execução e supervisão das atividades pelo mesmo servidor; - acesso à informações restritas aos responsáveis pela ação por todos os servidores do setor; - desconhecimento do processo como um todo pelos responsáveis pela ação; - ausência de avaliações dos resultados da ação; - ausência prestação de contas à sociedade.	Designação de um gestor para a ação.
Deficiência nos sistemas informatizados	Inadequação dos sistemas adotados aos normativos bem como ao fluxo dos processos executados.	Os sistemas não produzem informações precisas e tempestivas. necessárias ao controle e gerenciamento da ação.	Adequação dos sistemas informatizados.
Falha na segregação de função	Ausência de gestor para a ação auditada	Execução e supervisão das atividades pelo mesmo servidor.	Designação servidores diferentes para realização das atividades de execução e supervisão da ação.
Falha na guarda de documentos	Ausência de gestor para a ação.	Acesso à informações restritas aos responsáveis pela ação por todos os servidores do setor.	Restrição das informações (físicas e digitais) aos responsáveis pela ação.
Informações fragmentadas	Deficiência nos sistemas informatizados.	Desconhecimento do processo como um todo pelos responsáveis pela ação.	Adequação dos sistemas informatizados.
Ausência de indicadores específicos para a ação	Deficiência nos sistemas informatizados. Ausência de gestor para a ação.	Ausência de avaliações dos resultados da ação.	Elaboração de indicadores de desempenho específicos para a ação.
Falha dos mecanismos de transparência	Deficiência nos sistemas informatizados. Ausência de gestor para a ação.	Ausência prestação de contas à sociedade.	Criação de canais de transparência para divulgação de informações de interesse público.

Fonte: Da autora (2018).

¹ A matriz de achado apresenta apenas as informações referentes às relações de causa e efeito entre os achados de auditoria, sendo suprimidas aquelas que comprometem a confidencialidade das informações obtidas no trabalho de auditoria por meio do qual o framework foi testado.

Diante dos resultados do trabalho, realizou-se uma entrevista com um auditor da equipe envolvida no trabalho, a fim de verificar suas considerações acerca do framework desenvolvido.

O entrevistado afirmou que, em 2014, foi realizada uma auditoria operacional em parceria com a Controladoria-Geral da União, tendo por escopo o fluxo dos processos referentes à Assistência Estudantil.

Para o exercício 2018, o entrevistado destacou que foram previstas ações de natureza operacional no PAINTE, para os macroprocessos relacionados à assistência estudantil e gestão de pessoas, não obstante as dificuldades verificadas para a realização dessa vertente de trabalho.

Ao tomar conhecimento do framework, o entrevistado vislumbrou que este poderia auxiliar o trabalho, tendo em vista a sistematização das questões de auditoria a serem investigadas. Dessa forma, o entrevistado entende o framework como uma ferramenta norteadora para a execução dos trabalhos.

Uma das dificuldades para realização de auditorias operacionais é a dificuldade de delimitar o escopo do trabalho e os pontos a serem analisados para se aferir os padrões de desempenho. O framework norteia os trabalhos porque sistematiza as questões que devem ser investigadas, minimizando essa dificuldade (Auditor entrevistado).

Outro ponto positivo apontado foi a identificação das causas e efeitos entre os exames a serem realizados a fim de executar as causas e efeitos dos achados da auditoria. O entrevistado ressaltou que a identificação de causas e efeitos de fato auxilia a construção da matriz de achados e, conseqüentemente, a elaboração do relatório de auditoria.

Outro ponto positivo é a relação de causas e efeitos entre os achados, que facilita a elaboração da matriz de achados e do relatório de auditoria (Auditor entrevistado)

O entrevistado apontou o framework adequado ao trabalho desenvolvido, no entanto, destacou a necessidade de realização de outros trabalhos para verificar sua aplicabilidade em avaliações de outras áreas da instituição.

Além disso, o entrevistado sugeriu como aprimoramento do framework a inclusão da gestão de risco entre os exames a serem realizados na dimensão da eficiência, a fim de congregarem em um mesmo trabalho as duas principais tendências de modernização, pelas quais vêm passando as atividades de auditoria governamentais, quais sejam a auditoria com foco em riscos e a auditoria operacional.

Minha sugestão é acrescentar a gestão de riscos entre os pontos a serem analisados na dimensão da eficiência tendo em vista a tendência atual da auditoria baseada em riscos, que também é uma exigência da CGU (Auditor entrevistado).

Ao final, o entrevistado reafirmou a contribuição do framework e destacou que realizará novas auditorias utilizando a metodologia desenvolvida. Além disso, foi destacado que o desenvolvimento do framework será adotado nos critérios de definição das ações de auditoria dos exercícios futuros.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realização do presente trabalho buscou a proposição de um framework fundamentado na metodologia BSC, capaz de auxiliar a realização de auditorias de natureza operacional pelas unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino Superior.

Para a consecução dos objetivos da pesquisa, o primeiro passo foi a realização de uma revisão bibliográfica que permitisse identificar o BSC como ferramenta capaz de traduzir a estratégia organizacional em um sistema de medição de desempenho para além de medidas apenas financeiras e, a partir de então, associá-lo à natureza das auditorias operacionais, cujo enfoque é a avaliação da ação governamental em relação a aspectos de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade.

Por meio da pesquisa bibliográfica, buscou-se construir uma fundamentação teórica que permitisse estabelecer uma relação entre as duas metodologias de avaliação de desempenho. A aproximação entre as perspectivas do modelo adaptado de BSC para o setor público desenvolvido por Felix, Felix e Timóteo (2011) e as dimensões de desempenho possibilitou a elaboração de um framework para auditorias operacionais.

Uma vez verificada a possibilidade de adaptação do BSC para auditorias operacionais, o passo seguinte foi a identificação do cenário da auditoria operacional no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior, com vistas a identificar as eventuais dificuldades para a sua realização em tais instituições que pudessem ser sanadas por meio do framework a ser desenvolvido.

Identificou-se que os servidores das auditorias pesquisadas encontram dificuldades e limitações para a realização de auditorias operacionais, mas, por reconhecerem sua importância para a melhoria da gestão, procuram realizar ações de avaliação de desempenho que possam contribuir para o alcance dos objetivos de suas instituições.

A utilização de diferentes critérios para a mensuração do desempenho nos procedimentos de auditoria operacional sugeriram oportunidades de desenvolvimento de ferramentas de padronização, que auxiliem sua execução e contribuam para a realização de mais trabalhos voltados à avaliação do desempenho de gestão. Verificada tal oportunidade, partiu-se efetivamente para a obtenção das informações necessárias à proposição do framework nos relatórios de auditoria operacional do TCU.

Observou-se que o TCU procedeu à avaliação de desempenho de programas, atividades e entidades governamentais em diferentes áreas em que foram analisadas especificidades dos objetos auditados e também pontos comuns de tais objetos, quais sejam:

aspectos orçamentários que dão suporte às ações, normativos que os regem, controles internos envolvidos, indicadores de desempenho instituídos e seus mecanismo de aferição, instrumentos de transparência relacionados e sistematização e aplicação do conhecimento gerado pelo objeto auditado.

Os elementos avaliados pelo TCU também são passíveis de serem auditados no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior por suas unidades de auditoria interna, podendo, assim, comporem os exames a serem realizados nas auditorias de natureza operacional das IFES. Além disso, foi possível associar os elementos de análise às dimensões de desempenho, caracterizadas como perspectivas do modelo de BSC para auditorias operacionais, que fundamentou a construção do framework. Finalmente, também foi possível identificar relações de causa e efeito entre tais elementos tal como acontece entre os objetivos estratégicos de cada perspectiva do BSC.

Dessa forma, a pesquisa reafirmou a adaptabilidade do BSC a diferentes objetivos organizacionais, principalmente pelo fato do presente estudo não focar na tradução da estratégia, mas voltar-se para outro objeto de análise, ou seja, a construção de um sistema de avaliação de desempenho da ação governamental.

Acredita-se que a adaptação do BSC para a construção do framework de auditoria operacional tenha sido bem sucedida em especial pela avaliação positiva de sua aplicabilidade. Ressalta-se que essa avaliação se deu por meio da realização de apenas um trabalho. Assim, sua validação depende de um número maior de trabalhos, realizados por unidades de auditoria interna de diferentes IFES, de modo a testar sua aplicabilidade em diferentes contextos.

Além disso, em virtude da dificuldade para a realização de entrevistas, já que as IFES encontram-se espalhadas pelo território nacional, a pesquisa teve como fator limitante a identificação do cenário da auditoria operacional em apenas quatro instituições. Essa limitação impossibilitou um estudo mais aprofundado acerca das dificuldades para a realização de auditorias operacionais, o que poderia propiciar a criação de um framework mais robusto que soluciona a maioria das dificuldades apontadas.

Assim, apresenta-se como oportunidade para novos trabalhos um estudo mais aprofundado acerca da percepção dos autores das diferentes IFES acerca das potencialidades e limitações das auditorias operacionais, a fim de contribuir para o aprimoramento do framework proposto.

Além disso, por tratar-se de um framework aberto a novas revisitações, quando necessário, sugere-se, como novos trabalhos, a avaliação do framework de auditoria

operacional fundamentado no BSC, por meio da realização de trabalho de auditoria em diferentes ações governamentais, bem como em diferentes Instituições Federais de Ensino Superior.

Por fim, apresenta-se ainda como oportunidade para novos trabalhos o desenvolvimento de ferramentas que possibilitem aferir a produtividade dos trabalhos de auditoria operacional, a partir da utilização do framework proposto.

REFERÊNCIAS

- ABREU, C. R. de; CÂMARA, L. M. Orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 1, p.73-90, jan./fev. 2015.
- ADAMS, C. A.; MUIR, S.; HOQUE, Z. Measurement of sustainability performance in the public sector. **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, Oxford, v. 5, n. 1, p.46-67, 2014.
- ALMEIDA, C. W. L. Auditoria operacional: conceito, proposta e crítica. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 44, n. 123, p. 1-26, jan./abr. 2012.
- ALMEIDA, C. W. L. et. al. Resultados das auditorias operacionais do TCU sobre a defesa aeroespacial. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 46, n. 129, p. 1-90, jan./abr. 2014.
- ALVES, H. **Auditoria operacional no setor público brasileiro**: particularidades e desafios. São Paulo: FGV, 2016. 20 p.
- BARBOSA, A. P. T. et al. A atuação do controle externo na administração federal: a prestação de contas regulamentada pelo Tribunal de Contas da União. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 6.; CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 6.; COMGRESSO IBEROAMERICANO DE CONTABILIDAD E GESTIÓN, 9., 2015, Santa Catarina. **Anais...** Santa Catarina: CCN, 2015. p. 1-20.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2009. 288 p.
- BERGUE, S. T. Gestão estratégica de pessoas e *Balanced Scorecard* em organizações públicas. **Revista Análise**, Porto Alegre, v. 16, n. 2, p. 265-284, ago./dez. 2005.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.
- _____. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01, de 03 de janeiro de 2007. Estabelece o conteúdo do plano anual de atividades de auditoria interna e do relatório anual de atividades de auditoria interna. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 jan. 2007.
- _____. Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 20, 18 nov. 2015a. Seção 1, p. 4.
- _____. Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder

Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 11, 12 jul. 2017a. Seção 1, p. 50.

_____. Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. In: _____. **Processo nº 00190.105734/2017-41**. Brasília: CGU, 2017b.

_____. Decreto nº 3.591, de 6 setembro de 2000. Dispõe sobre o sistema de controle interno do poder executivo federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 set. 2000.

_____. Lei nº 13.249, de 13 de janeiro de 2016. Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2016 a 2019. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 ago. 2016e.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**, Brasília, DF, 1 abr. 2001. 78 p.

_____. Ministério do Planejamento. **Melhoria da gestão pública por meio da definição de um guia referencial para medição do desempenho da gestão, e controle para o gerenciamento dos indicadores de eficiência, eficácia e de resultados do programa nacional de gestão pública e desburocratização**: produto 4: guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores. Brasília: Ministério do Planejamento, 2009. 112 p.

_____. **Plano Plurianual 2016–2019**: mensagem presidencial. Brasília: Ministério do Planejamento, 2015b. 203 p.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria de natureza operacional**: concessão florestal federal. Brasília: TCU, 2014b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria de natureza operacional na Operação Carro-Pipa**. Brasília: TCU, 2013b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria no Programa de Contribuição ao Fundo Garantia Safra**. Brasília: TCU, 2013f.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria no Programa de Garantia da Atividade Agropecuária e no Zoneamento Agrícola de Risco Agroclimático**. Brasília: TCU, 2013a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria no Programa de Subvenção ao Prêmio do Seguro Rural**. Brasília: TCU, 2013d.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria Operacional**: governança de cavernas. Brasília: TCU, 2014c.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional em esgotamento sanitário**. Brasília: TCU, 2016a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional na área de controles internos do MAPA para observância de condições de higiene e de bem-estar animal em abatedouros bovinos.** Brasília: TCU, 2014d.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional na compensação ambiental.** Brasília: TCU, 2012c.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional na estrutura de governança do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes no Programa Manutenção Rodoviária.** Brasília: TCU, 2014a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional na Política Nacional de Atenção Oncológica.** Brasília: TCU, 2011a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional nas Ações de Assistência Técnica e Extensão Rural (ATER).** Brasília: TCU, 2012b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional nas Unidades de Pronto Atendimento - UPAs.** Brasília: TCU, 2013c.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.** Brasília: TCU, 2016d. 2 p.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional no fundo de Financiamento Estudantil (FIES).** Brasília: TCU, 2016b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria Operacional no Programa Proinfância.** Brasília: TCU, 2014e.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional no Programa Minha Casa Minha Vida.** Brasília: TCU, 2014g.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional no Programa de Revitalização da Bacia Hidrográfica do Rio São Francisco.** Brasília: TCU, 2012a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional no Programa Nacional de Crédito Fundiário/Fundo de Terras e da Reforma Agrária.** Brasília: TCU, 2011b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional nos procedimentos de arrecadação e fiscalização da CFEM e da TAH no DNPM.** Brasília: TCU, 2014f.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional nos procedimentos de fiscalização da Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT.** Brasília: TCU, 2013e.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional para avaliação da governança nas políticas públicas de fortalecimento da faixa de fronteira.** Brasília: TCU, 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional: segurança de barragens de rejeitos de mineração.** Brasília: TCU, 2016c.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, 2010a. 71 p.

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria n. 280 de 8 de dezembro de 2010. Aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 9 dez. 2010b.

_____. Tribunal de Contas da União. Resolução n. 246, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 dez. 2011a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnica de indicadores de desempenho para auditorias**. Brasília: TCU, 2011b. 29 p.

BRITTO, E. A. Governança e accountability no setor público: auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCEMG. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 32, n. 1, p. 53-70, jan./mar. 2014.

CAMPOS, P. C. et. al. O *Balanced Scorecard* como sistema de avaliação de desempenho desdobrado nas áreas de gestão, ensino, pesquisa e extensão em uma instituição de ensino superior comunitária. **Revista Gestão Universitária da América Latina**, Florianópolis, p. 39-61, v. 10, n. 1, jan. 2015.

CARVALHO, S. Z.; TAKEY, D. G. **As formas de controle sobre a administração pública**. Curitiba: Faculdades Santa Cruz, 2014. Disponível em: <<http://santacruz.br/ojs/JICEX/article/download/1185/1626>>. Acesso em: 18 mar. 2018.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos como suporte à governança corporativa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 542 p.

CHAVES, R. S. **Auditoria e controladoria no setor público**: fortalecimento dos controles internos. Curitiba: Juruá, 2010. 156 p.

COBRA, H. F. J. As auditorias operacionais como mecanismos de controle dos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 32, n. 4, p. 17-34, out./dez. 2014.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 349 p.

COMARETTO, F. B.; BERTOLLO, A. A.; BERWIG, A. Regime jurídico administrativo: poderes e deveres da administração pública. In: SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 25., 2017, Mato Grosso. **Anais...** Mato Grosso: Propeq, 2017. p. 1-5.

COUTO, D. U. C. Tribunais de contas e accountability por resultados: um estudo de caso das auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 33, n. 2, p. 66-91, abr./jun. 2015.

DANTOS, V.; ALVES, E. L. A relevância do controle interno como ferramenta de gestão pública em instituição permanente e essencial à função jurisdicional do Estado. **Revista de Administração e Contabilidade**, Belém, v. 1, n. 5, p. 1-11, 2016.

DERANI, C. Política pública e a norma política. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, v. 41, p. 19-28, 2004.

FARIAS, S. et. al. A auditoria e os procedimentos de amostragem nas instituições federais de ensino superior da região sul do Brasil: aspectos gerais e específicos ao ano de 2010. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 9, n. 18, p. 23-40, jul./dez. 2012.

FELIX, R.; FELIX, P. P.; TIMÓTEO, R. *Balanced Scorecard*: adequação para a gestão estratégica nas organizações públicas. **Revista de Serviço Público**, Brasília, v. 62, n. 1, p. 51-74, jan./mar. 2011.

FERNANDES, A. G. *Balanced Scorecard aplicado à administração pública*: uma proposta de planejamento estratégico para o Departamento de Administração e Economia da Universidade Federal de Lavras. 2013. 192 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2013.

FERNANDES, A. G.; FURTADO, R. P. M.; FERREIRA, P. A. Aplicação do *Balanced Scorecard* no auxílio à formulação do planejamento estratégico no setor público: o caso DAE/UFLA. 2016. **Revista Economia & Gestão da PUC Minas**, Belo Horizonte, v. 16, n. 42, p. 218-244, jan./mar. 2016.

FERREIRA, F.; DIEHL, C. A. Perfil da produção científica brasileira sobre *Balanced Scorecard*. **Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios**, Florianópolis, v. 6, n. 1, p. 54-88, jan./abr. 2013.

FIGUEIREDO, V. da S.; SANTOS, W. J. L. dos. Transparência e participação social da gestão pública: análise crítica das propostas. **Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 73-88, jan./abr. 2014.

GHELMAN, S.; COSTA, S. R. R. Adaptando o BSC para o setor público utilizando os conceitos de efetividade, eficácia e eficiência. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 13., 2006, Resende. **Anais...** Resende: SIMPEP, 2006a. p. 1-10.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 216 p.

GONÇALVES, S. R.; MENDES, L. R. S. O controle na administração pública: o papel da auditoria interna em uma instituição federal de ensino superior de Minas Gerais. **Cadernos Zygmunt Bauman**, São Luís, v. 5, n. 9, p. 2-25, 2015.

GONZAGA, R. P. et. al. Avaliação de desempenho no governo mineiro: alterações dos indicadores e metas. **RAC**, Rio de Janeiro, v. 21, Edição Especial FCG, p. 1-21, abr. 2017.

GRUENFELD, V. R. L. A auditoria operacional como instrumento do controle da eficiência na administração pública brasileira pelo Tribunal de Contas. **Revista Saberes da Amazônia**, Porto Velho, v. 1, n. 1, p. 4-20, jan./abr. 2016.

GUERRA, E. M. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. 488 p.

HOWLETT, M.; RAMESH, M.; PERL, A. **Política Pública**: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. 306 p.

HOQUE, Z. 20 years of studies on the *Balanced Scorecard*: trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. **The British Accounting Review**, Amsterdam, v. 46, n. 1, p. 33–59, Mar. 2014.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: *Balanced Scorecard***. Rio de Janeiro: Campus, 1997. 344 p.

_____. **Organização orientada para a estratégia**: com as empresas que adotam o *Balanced Scorecard* prosperam no ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000. 411 p.

_____. Transforming the *Balanced Scorecard* from performance measurement to strategic management: part I. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 15, n. 1, p. 87-104, Mar. 2001.

_____. Using the *Balanced Scorecard* as a strategic management system. **Harvard Business Review**, Boston, v. 74, n. 1, p. 75–85, Jan./Feb. 1996.

LAVIERI, C. A.; CORRÊA, H. L.; CUNHA, J. A. C. Controle e desempenho de franquias: um estudo sobre as atividades de avaliação de desempenho organizacional realizadas por franqueadores. **Revista de Gestão**, São Paulo, v. 22, n. 3, p. 337-355, jul./set. 2015.

LIMA, C. R. M.; SOARES, T. C.; LIMA, M. A. *Balanced Scorecard* em instituições de ensino superior: uma análise das perspectivas. **Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios**, Florianópolis, v. 4, n. 1, p. 183-205, jan./jun. 2011.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 311 p.

MARIN, P. de L. **Sistemas de gestão para resultados no setor público**: intersecções entre política, governança e desempenho nas prefeituras de Rio de Janeiro e São Paulo. 2016. 234 p. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016.

MARTINS, A. E. S. **Proposta de modelo de gerenciamento e medição de desempenho numa instituição de pesquisa tecnológica do setor público, com foco no cidadão**. 2005. 139 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2005.

MARTINS, V. A. Proposta de um mapa estratégico para uma universidade pública. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 3, n. 2, p. 88-103, maio/ago. 2015.

MENDONÇA, O. M. L.; CAVALCANTE, P. R. N.; SANTOS, L. R. S. Auditorias internas como fonte de informação para o conhecimento organizacional: estudo de caso em uma IFES. In: In: COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA, 13., 2013, Buenos Aires. **Anais...** Argentina: Kollias Impresiones, 2013.

MIZRAHI, S. E.; CANEN, A. G. Gestão estratégica multicultural baseada no *Balanced Scorecard* em instituições de ensino. **Revista Ensaio: avaliação e políticas públicas em educação**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 74, p. 27-50, jan./mar. 2012.

MORAES, M. R. S.; BARBOSA, R. O. O desafio da gestão do conhecimento na administração pública: um estudo da Fundação Cultural do Estado do Pará. **Revista de Administração e Contabilidade da Faculdade Estácio do Pará**, Belém, v. 4, n. 7, p. 84-111, jun. 2017.

MORELO, N. **The importance of internal control in the Brazilian public administration**. 2011. 36 p. (Brazilian Business & Public Management Issues) - School of Business and Public Management, Washington, 2011.

MUDA, I. et al. Performance audit and *Balanced Scorecard* perspective. **International Journal of Civil Engineering and Technology**, Oxford, v. 9, n. 5, p. 1321–1333, May 2018.

MULLER, J. R. **Desenvolvimento de modelo de gestão aplicado à universidade, tendo por base o *Balanced Scorecard***. 2001. 163 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção e Sistemas) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

NASCIMENTO, C. J.; ALVES JÚNIOR, L. F.; PEREIRA, S. C. Análise crítica ao *Balanced Scorecard* aplicado ao setor público, entendimento contrário aos pressupostos do modelo de Norton e Kaplan: um estudo de caso no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Gestão Contemporânea: revista de negócios da CESUCA, Cachoeirinha**, v. 1, n. 1, p. 69-90, ago. 2014.

NOBREGA, G. J. S.; COSTA, A. J. B.; RIBEIRO FILHO, A. D. Controle da administração pública: análise da percepção dos agentes públicos da Fundação Universidade de Brasília-FUB. In: SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA FACE-UFG, 1., 2012, Goiânia. **Anais...** Goiânia: FACE, 2012. p. 1-14.

NUNES, G. L. A importância da auditoria interna para o controle interno de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In: SALÃO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 26., 2014, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: UFRGS, 2014.

OLIVEIRA, G. S. **Administração Pública Brasileira: uma análise do Estado e da participação popular pós Constituição de 1988**. 2017. 32 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) - Universidade Federal de Ouro Preto, Mariana, 2017.

OLIVEIRA, M. L. de. **O papel da avaliação de desempenho na administração pública: uma proposta a ser aplicada na Pró-Reitoria de Graduação da Universidade Federal da Paraíba**. 2014. 21 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) - Universidade Estadual da Paraíba, João Pessoa, 2014.

OLIVIERI, C. et. al. Control and public management performance in Brazil: challenges for coordination. **International Business Research**, New York, v. 8, n. 8; p. 181-190, 2015.

OLVE, N. G.; ROY, J.; WETTER, M. **Condutores da performance: um guia prático para o uso do “*Balanced Scorecard*”**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001. 384 p.

- OSÓRIO, V. L. T. **A utilização do *Balanced Scorecard* no aperfeiçoamento da administração pública gerencial:** estudo de caso de uma autarquia municipal. 2003. 227 p. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Engenharia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.
- PASSOS, A. ***Balanced Scorecards* e Mapas Estratégicos:** proposta de implantação no TCU. 2004. 82 p. Monografia (Curso de Sistemas de Informação) - Centro Universitário Luterano de Palmas, Palmas, 2004.
- PEDRO, J. M. O *Balanced Scorecard* (BSC) no sector público. **Informação e Informática**, Lisboa, n. 28, p. 14-23, 2004.
- PEREIRA, F. E. **O *Balanced Scorecard* na gestão de organizações sem fins lucrativos: estudo de caso no SENAC/SC.** 2004. 133 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.
- PIETRZAK, M.; PALISZKIEWICZ, J.; KLEPACKI, B. The application of the *Balanced Scorecard* (BSC) in the higher education setting of a Polish university. **Journal of Applied Knowledge Management**, Oxford, v. 3, n. 1, p. 151-164, Jan. 2015.
- QUEIROZ, M. A. S. et. al. Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: UFC, 2012. p. 1-15.
- ROCHA, J. M.; CASARTELLI, A. O. Análise do processo de implantação do *Balanced Scorecard* (BSC) em uma instituição de ensino superior. **Revista Gestão Universitária na América Latina**, Florianópolis, v. 7, n. 3, p. 268-290, set. 2014.
- ROLIM, H. S. C.; ROLIM, F. M. C. Avaliação de desempenho no setor público mediante aplicação do *Balanced Scorecard*. **Revista Científica INTERMEIO**, Fortaleza, v. 1, n. 2, p. 1-19, set. 2013.
- ROSA, M. M. et. al. Alinhamento das estratégias de uma entidade pública: um estudo de caso. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, Florianópolis, v. 1, n. 2, p. 78-92, jul./dez. 2014.
- SALIONE, B. C. C. **Administração Pública por resultados e os contratos de gestão com as organizações sociais:** o uso do *Balanced Scorecard* como ferramenta de avaliação de desempenho. 2013. 306 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- SAMPAIO, M. E. C. A de; VALLE, R. M. **Estudo piloto de metodologia de Auditoria operacional.** 2008. 125 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Gestão Pública) - Instituto Brasileiro de Gestão de Negócios, Porto Alegre, 2008.
- SANTANA, R. S. de. **Aplicação de métodos de gestão à instituições de ensino:** análise do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia - Campus Valença, sob a perspectiva do *Balanced Scorecard*. 2014. 158 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2014.

SANTOS, N. J. Planejamento e orçamento na área pública: uma aplicação do *Balanced Scorecard*. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 23., 2003, Ouro Preto. **Anais...** Ouro Preto: ABEPRO, 2003. p. 1-8.

SCHULZ, J. P. **A função controle na Universidade Federal de Santa Catarina**: um estudo de caso da Auditoria Interna. 2014. 172 p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2014.

SCHULZ, J. P. et. al. A função controle em uma instituição federal de ensino superior: um estudo de caso da auditoria interna. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA, 14., 2014, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: CIGU, 2014. p. 1-15.

SECCHI, L. **Análise de políticas públicas**: diagnóstico de problemas, recomendações de soluções. São Paulo: Cengage Learning, 2016. 475 p.

SHEHABUDDEEN, N.; PROBERT, D.; PHAAL, R. **Representing and approaching complex management issues**: part 1 - role and definition. Cambridge: Working Papers, 2000.

SHIBANI, A.; GHERBAL, N. Using the *Balanced Scorecard* as a strategic management system in the Libyan construction industry. **Management Studies**, Oxford, v. 6, n. 1, p. 1-19, Jan./Feb. 2018.

SILVA, A. S. **A relevância da auditoria operacional na Administração Pública**. 2013. 61 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Goiás, Goiânia.

SILVA, M. A. da. O princípio da legalidade administrativa e o abuso do poder pelos agentes públicos. **Revista Jurídica**, Blumenau, v. 15, n. 29, p. 81-93, jan./jul. 2011.

SILVA, I. V. S. da. **O controle social na administração pública e o princípio da participação popular**. 2015. 17 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Tiradentes, Aracaju, 2015.

SOUZA, F. A. de et al. A. Análise de desempenho organizacional: o cenário das ongs em pernambuco mensurado sob um modelo adaptado. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 32., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: ABEPRO, 2012. p. 1-12.

SOUZA, J. A.; OLIVEIRA, F. A.; COLARES, A. C. V. A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 11, n. 2, p. 122-147, dez. 2013.

SOUZA, V. P.; CARVALHO, R. B. Gestão do conhecimento no âmbito da administração hospitalar: proposta de modelo conceitual integrativo para gestão do corpo clínico. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 97-112, jul./dez. 2015.

UCHOA, C. E. **Elaboração de indicadores de desempenho institucional**. Brasília: ENAP/DDG, 2013. 36 p.

ULYSSEA, D. S. et. al. *Balanced Scorecard* em uma instituição de ensino superior: uma proposta de modelo para gestão estratégica. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 12, n. 35, p. 28-47, abr./jul. 2013.

ZIELINSKI, D. Z.; COSTALDELLO, A. C. Natureza e autonomia das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras e os reflexos na gestão universitária. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA, 14., 2014, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: CIGU, 2014. p. 1-17.