

Valdir Lavorato

SUBSÍDIOS PARA SELEÇÃO DE AUDITORIAS DE DESEMPENHO NO TRIBUNAL
DE CONTAS DA UNIÃO

Monografia apresentada como requisito parcial
à obtenção do título de Especialista em
Controle Externo – Área de Análise e
Avaliação da Gestão Pública.

Orientador: Jorge Abrahão de Castro

Brasília, DF

2004

Valdir Lavorato

Análise e Avaliação da Gestão Pública

SUBSÍDIOS PARA SELEÇÃO DE AUDITORIAS DE DESEMPENHO NO TRIBUNAL
DE CONTAS DA UNIÃO

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Controle Externo - Área de Análise e Avaliação da Gestão Pública, Curso de Pós-Graduação em Controle Externo, Instituto Sezedello Corrêa, Tribunal de Contas da União. Comissão julgadora composta por:

Jorge Abrahão de Castro
Orientador

Ricardo de Mello Araújo
Membro

Fernando Antônio Dorna Magalhães
Membro

Brasília, DF, 29 de outubro de 2004

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo apresentar sugestões para a seleção de auditorias de desempenho pelo Tribunal de Contas da União, em razão da estratégia utilizada pela instituição apresentar considerável oportunidade de melhoria.

O trabalho apresenta conceitos relacionados à auditoria de desempenho, bem como analisa as orientações da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai) e os procedimentos utilizados pelas entidades de fiscalização superior (EFS) do Canadá, dos Estados Unidos da América e do Reino Unido para seleção de auditorias de desempenho.

O trabalho monográfico propõe que a estratégia de seleção de auditorias de desempenho contemple um período bienal, coincidente com a vigência das listas de unidades jurisdicionadas do Tribunal, e considere critérios de relevância, risco e viabilidade.

A estratégia proposta desenvolve-se em cinco etapas:

- a) definição de áreas de atuação prioritária;
- b) acompanhamento e descrição de programas e ações;
- c) avaliação da relevância e do risco de programas e ações;
- d) exame da viabilidade de auditoria;
- e) elaboração de plano bienal de fiscalização de desempenho.

A definição de áreas de atuação prioritária corresponde à decisão de caráter estratégico do TCU, orientada pelas demandas do Governo e da sociedade.

O acompanhamento de programas e ações visa a reunir dados e informações úteis para aferição do risco, relevância e viabilidade de auditoria, e registrá-los em banco de dados próprio, de forma a permitir a disseminação da informação entre seus potenciais usuários. Os dados coletados são organizados em cinco componentes: identificação, gestão e organização, público-alvo e beneficiários, financiamento e gasto, e desempenho.

A relevância indica a importância do tema para o Governo e a sociedade. O risco relaciona-se às situações que podem afetar a capacidade do programa ou ação em atingir seus objetivos. Essas situações revelam oportunidades de melhoria de desempenho da atuação governamental.

O exame de viabilidade responde a questionamento sobre a possibilidade de se realizar a avaliação pretendida.

O plano bienal de fiscalização de desempenho é o instrumento de planejamento de longo prazo da EFS para a área. É necessário que esse plano seja compatibilizado com os planos gerais de fiscalização, com a análise das contas do Governo e com o planejamento estratégico do Tribunal.

Espera-se que o modelo de seleção proposto permita avaliar programas e ações relevantes e com elevada oportunidade de melhoria, bem como contribua para aumentar a eficiência das fiscalizações de desempenho promovidas pelo Tribunal de Contas da União.

LISTA DE SIGLAS

AC – Audit Comission.

EFS – Entidade de Fiscalização Superior.

GAO – General Accounting Office.

IDH – Índice de desenvolvimento humano.

Intosai – International Organization of Supreme Audit Institutions.

MP – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

NAO – National Audit Office.

NGP – Nova Gestão Pública.

OAG – Office of the Auditor General of Canada.

ONG – Organização não-governamental.

Oscip – Organização social civil de interesse público.

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

PPA – Plano Plurianual.

Seprog – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo.

Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira.

SIGPlan – Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento.

TCU – Tribunal de Contas da União.

SUMÁRIO

<u>1. INTRODUÇÃO</u>	7
<u>2. AUDITORIA DE DESEMPENHO</u>	11
2.1. <u>CRITÉRIOS</u>	15
2.1.1. <i>Economia</i>	15
2.1.2. <i>Eficiência</i>	15
2.1.3. <i>Efetividade</i>	16
2.2. <u>TIPOLOGIA</u>	18
2.3. <u>OBJETO DA AUDITORIA DE DESEMPENHO</u>	21
2.3.1. <i>Programa</i>	21
2.3.2. <i>Ação</i>	22
<u>3. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL NA SELEÇÃO DE AUDITORIAS DE DESEMPENHO</u>	25
3.1. <i>INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI</i>	25
3.2. <i>OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA – OAG</i>	26
3.3. <i>GENERAL ACCOUNTING OFFICE – GAO</i>	29
3.4. <i>NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO) E AUDIT COMISSION (AC)</i>	33
<u>4. PROPOSTA DE SELEÇÃO DE AUDITORIAS DE DESEMPENHO</u>	36
4.1. <u>ÁREAS DE ATUAÇÃO PRIORITÁRIA</u>	38
4.2. <u>ACOMPANHAMENTO E DESCRIÇÃO DE PROGRAMAS E AÇÕES</u>	40
4.2.1. <i>Identificação</i>	42
4.2.2. <i>Gestão e organização</i>	43
4.2.3. <i>Público-alvo e beneficiários</i>	45
4.2.4. <i>Financiamento e gasto</i>	48
4.2.5. <i>Desempenho do programa ou ação</i>	49
4.3. <u>RELEVÂNCIA E RISCO DE PROGRAMAS E AÇÕES</u>	51
4.3.1. <i>Relevância</i>	51
4.3.2. <i>Risco</i>	54
4.4. <u>VIABILIDADE DE AUDITORIA</u>	56
4.5. <u>PLANO BIENAL DE FISCALIZAÇÃO DE DESEMPENHO</u>	58
<u>5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</u>	60
<u>REFERÊNCIAS</u>	62
<u>ANEXO A - FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES</u>	65

1. INTRODUÇÃO

Na década de 1980, desenvolveu-se, a partir de países de origem anglo-saxônica, um novo conceito de gestão pública, denominada *New Public Management* (Nova Gestão Pública – NGP), que tem por vetor principal a busca da eficiência.

A NGP, ao mesmo tempo em que se apropriou de métodos provenientes do setor privado – em especial a gestão por objetivos e o monitoramento de desempenho, de modo a alcançar maior transparência das ações governamentais, responsabilização gerencial e melhoria na prestação dos serviços públicos – dotou as entidades de fiscalização superior (EFS) de competência para realizar auditorias de desempenho¹.

A auditoria de desempenho é aceita como modalidade de revisão governamental *ex post* (BARZELAY, 2002) destinada, principalmente, a avaliar a economia, eficiência e efetividade da gestão pública. Entre as EFS com esse mandato pode-se destacar o *Office of the Auditor General of Canada* (OAG), no Canadá, o *General Accounting Office* (GAO), nos Estados Unidos, o *National Audit Office* (NAO) e a *Audit Commission* (AC), no Reino Unido e o Tribunal de Contas da União (TCU), no Brasil.

O mandato do TCU para realizar auditorias de desempenho encontra-se expresso na Carta Constitucional brasileira de 1988. A partir da autorização constitucional, a EFS pátria realiza trabalhos dessa natureza. No final de 2000, o TCU criou a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), com a finalidade de fiscalizar e avaliar os resultados de programas de governo (BRASIL, 2000). A criação dessa unidade representou esforço do Tribunal no sentido de desenvolver metodologia própria e de ampliar a participação das auditorias de desempenho no conjunto de fiscalizações produzidas pela

¹ Em inglês, *performance auditing* ou *value for money audit*.

instituição, em consonância com as tendências da Nova Gestão Pública e a forma de atuação de importantes EFS. Diagnóstico nesse sentido havia sido produzido pelo próprio TCU:

5.1. Uma das principais tendências da reforma do Estado, e não apenas no Brasil, é tornar o controle das ações estatais mais voltado para a avaliação de desempenho, sobretudo de resultados. Essa tendência é fruto das mudanças por que tem passado a administração pública nos últimos tempos. Até alguns anos atrás, predominava, sem maiores questionamentos, o antigo modelo burocrático, com ênfase no controle de processos e na observância de normas e regulamentos. Atualmente, em decorrência da crise fiscal por que passa o Estado, a preocupação da administração pública tem se voltado cada vez mais para a questão do desempenho, especialmente para a produção de resultados, o que alguns chamam de administração pública gerencial.

5.2. As EFS mais representativas, estudadas na pesquisa, já começaram – umas há mais tempo, outras há menos – a dar respostas a essa tendência da administração, passando a priorizar o controle de desempenho e, se não deixando de lado, pelo menos relativizando a importância do controle formal, voltado para a legalidade e para os demonstrativos financeiros. É por meio dos trabalhos de auditoria de desempenho que essas EFS ganham projeção no parlamento e na própria sociedade, legitimando sua função de promotora do bom uso dos recursos públicos (TCU, 1999, p. 37).

Entretanto, o TCU encontra dificuldades em definir processo de seleção de auditorias de desempenho. Diferentes modelos foram utilizados pela EFS brasileira para escolha das suas auditorias. A cada processo de seleção – realizado semestralmente – adotam-se providências para superar os empecilhos diagnosticados no semestre anterior e aperfeiçoar a escolha. Contudo, o TCU ainda não encontrou um modelo adequado para seleção das suas auditorias de desempenho.

De forma sintética, o atual processo de seleção procura classificar a importância de programas e ações segundo critérios de risco, relevância e materialidade. O primeiro critério aborda aspectos relativos à ocorrência de erros e fraudes na gestão e ao não-alcance dos resultados esperados pela administração. O critério relevância refere-se à prioridade do programa ou ação no planejamento do Executivo (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, Orçamento Geral da União) e a proporção da população nacional atendida. Finalmente, o critério de materialidade aborda o volume de recursos destinado ao programa ou ação examinado (TCU, 2004).

Cada componente dos critérios risco, relevância e materialidade recebem pontuações previamente estabelecidas, com vistas a estabelecer um *ranking* de importância dos programas examinados. Na seleção de auditorias de desempenho para o primeiro semestre de 2004, os critérios relevância e risco receberam peso 4 e o critério materialidade peso 2 (TCU, 2004). Essa ponderação, entretanto, vem sendo alterada a cada ciclo de seleção. No segundo semestre de 2003, por exemplo, haviam sido utilizados outros pesos para os critérios relevância, risco e materialidade foram alterados (TCU, 2003d).

Esse *ranking* deveria expressar a importância dos programas e ações para realização de trabalhos de auditoria de desempenho. Entretanto, com frequência, alguns programas e ações mais bem classificados são descartados em razão de se verificar situações que inviabilizam a realização de auditoria ou porque critérios não previstos no processo de seleção conduzem à escolha de programas e ações com menor pontuação. Essa situação decorre da escolha de parâmetros inadequados para avaliação da oportunidade de se realizar auditorias de desempenho, da distribuição imperfeita de pesos aos critérios e fatores avaliativos e de viés introduzido por alguns *stakeholders* consultados (LAVORATO, 2003).

Esse modelo de seleção, além de absorver significativo esforço do Tribunal e de reduzir sua capacidade de realizar auditorias, revela-se pouco efetivo, em razão do reduzido volume de dados disponíveis no momento da seleção e da adoção de critérios inadequados na classificação da importância desses programas e ações.

Outra fragilidade revelada pelo processo de seleção vigente refere-se a sua aplicação apenas aos trabalhos da Seprog, não vinculando as demais unidades técnicas do Tribunal. Essa situação, além de reduzir o alcance do esforço despendido na seleção, permite a propagação desordenada dessa modalidade de auditoria, pois as mais de trinta secretarias de controle externo do TCU podem programar e realizar trabalhos sem nenhum critério de seleção e sem nenhuma forma de integração.

Assim, considerando que a estratégia de seleção de auditorias de desempenho utilizada pelo TCU apresenta significativa oportunidade de melhoria, este trabalho apresenta subsídios para um novo modelo de seleção, a partir de parâmetros que indiquem a relevância, o risco e a viabilidade de se avaliar o desempenho de programas e ações.

A elaboração do trabalho monográfico desenvolveu-se por meio de técnicas qualitativas de pesquisa, contemplando pesquisa bibliográfica e análise documental. A pesquisa bibliográfica abordou, principalmente, conceitos aplicáveis à auditoria de desempenho e as estratégias de seleção de auditorias de desempenho utilizadas pelas EFS canadense, norte-americana e britânica. A análise documental versou sobre o planejamento governamental e normas de natureza constitucional, legal e regulamentar.

O trabalho monográfico está estruturado em cinco seções, sendo a primeira reservada a esta apresentação.

A segunda seção destina-se a apresentar conceitos sobre auditoria de desempenho, seus critérios, tipologia e objeto.

A terceira seção aborda a experiência internacional na seleção de auditorias de desempenho – *Office of the Auditor General of Canada, General Accounting Office, National Audit Office* e *Audit Comission* – e as orientações da Intosai sobre o tema.

A quarta seção apresenta proposta de seleção de auditorias de desempenho a ser observada pela EFS brasileira, constituída por cinco etapas: definição de áreas de atuação prioritária, acompanhamento e descrição dos programas que integram as áreas selecionadas, avaliação da relevância e do risco dos programas e ações objeto de acompanhamento, exame da viabilidade de se realizar auditoria de desempenho em programas e ações portadores de relevância e risco, e elaboração de plano bienal de fiscalização de desempenho.

A última seção apresenta as conclusões e recomendações deste trabalho.

2. AUDITORIA DE DESEMPENHO

Apesar da crescente utilização da auditoria de desempenho por importantes EFS, não há consenso quanto ao significado preciso do conceito dessa modalidade de revisão governamental. Essa situação decorre do fato de a maioria dos estudiosos refletir as realidades institucionais de seus próprios países. “Assim, em certa medida, as divergências de visão sobre o conceito de auditoria de desempenho devem-se à tendência natural de se tomar realidades locais por padrões universais” (BARZELAY, 2002, p. 29).

Para alguns autores, a auditoria de desempenho assemelha-se às avaliações produzidas no campo das ciências sociais, especialmente quanto às estratégias metodológicas empregadas e aos objetivos perseguidos. Com frequência, os processos de trabalho utilizados nas auditorias de desempenho são similares aos observados nas avaliações. Essa similaridade pode ser assim explicada:

Essa linha de raciocínio leva à conclusão de que a auditoria de desempenho, na realidade, não se trata de auditoria. A auditoria de desempenho é, de fato, avaliação: ela envolve a produção ou a revisão de instrumental de julgamento, como, por exemplo, sobre o nível de otimização dos processos produtivos e do desenho dos programas. A auditoria, por outro lado, é uma forma de verificação (Chemlinsky, 1985): ela envolve a comparação de critérios usualmente aceitos com as transações realmente efetivadas e os sistemas implementados (BARZELAY, 2002, p. 39).

Em razão dessas semelhanças, impõe-se examinar os conceitos de avaliação e de auditoria de desempenho.

Franco (1971, p. 3, *apud* COHEN; FRANCO, 1993, p. 73) assevera que “avaliar é fixar o valor de uma coisa; para ser feita se requer um procedimento mediante o qual se compara aquilo a ser avaliado com um critério ou padrão determinado.” Para Barreto (1993, p. 46), “avaliar significa julgar qualidade comparando-a com critérios e padrões previamente definidos.”

Draibe (2003) registra que a avaliação de políticas e programas – que ela denomina de *pesquisa de avaliação* – responde a objetivos de conhecimento e de verificação de eficácia, eficiência e *accountability*.

Os objetivos de conhecimento estão presentes em pesquisas destinadas a “conhecer a relação entre condições, meios, resultados e impactos da intervenção” (DRAIBE, 2003, p. 3). Por outro lado, os objetivos de verificação de eficácia, eficiência e *accountability* relacionam-se à pertinência de custos e de eficácia das ações examinadas, movidos por distintos interesses:

[...] reduzir custos, ou usar mais adequadamente os recursos, ou enfim, prestar contas à sociedade do uso dos recursos. Objetivos mais imediatos podem ainda impor-se à avaliação, tais como os de detectar dificuldades e obstáculos e produzir recomendações – que possibilitem, por exemplo, corrigir os rumos do programa ou que disseminem lições e aprendizagens (DRAIBE, 2003, p. 3-4).

Esses objetivos fazem da avaliação de políticas e programas uma pesquisa aplicada (*policy oriented*), vez que buscam “detectar obstáculos e propor medidas de correção e alteração de programas, visando à melhoria da qualidade do seu processo de implementação e do desempenho da política” (DRAIBE, 2003, p. 4).

Nesse mesmo sentido, a *International Organization of Supreme Audit Institutions* – Intosai (Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superior) declara que a auditoria de desempenho ocupa-se em avaliar aspectos relacionados à economia, eficiência e efetividade da gestão pública e inclui:

- a) auditoria de economia de atividades administrativas de acordo princípios, práticas e políticas administrativas confiáveis;
- b) auditoria de eficiência da utilização de recursos (humanos, financeiros materiais, equipamentos, informação, energia), incluindo o exame de sistemas de informações gerenciais, indicadores de desempenho e sistemas

de monitoramento e os procedimentos observados pelas entidades auditadas para sanar as deficiências identificadas;

- c) auditoria de efetividade do desempenho em relação ao alcance dos objetivos da entidade auditada, e auditoria do impacto real das atividades em comparação com o impacto esperado (INTOSAI, 1992).

A *Organisation for Economic Co-operation and Development* (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE) apresenta a auditoria de desempenho como a modalidade de revisão interessada na relevância, economia, eficiência e efetividade da gestão (OECD, 2002).

Esses conceitos inspiram as definições de auditoria de desempenho construídas por diferentes EFS.

O *Office of the Auditor General of Canada* define auditoria de desempenho como o exame sistemático, significativo, organizado e objetivo das atividades governamentais. Essa modalidade de auditoria proporciona ao Parlamento avaliações sobre o desempenho da atuação do governo e tem por escopo o exame dos seguintes aspectos (OAG, 2003):

- a) economia;
- b) eficiência;
- c) custo-efetividade e os efeitos ambientais das atividades governamentais;
- d) procedimentos para medir a efetividade;
- e) conexão com *accountability*;
- f) proteção ao patrimônio público;
- g) conformidade com a autoridade pública.

Nessa mesma linha, a EFS norte-americana conceitua auditoria de desempenho como o exame sistemático e objetivo das evidências que proporcionam uma avaliação

independente dos resultados e do gerenciamento da atuação governamental. Seu objetivo é prover o programa de informações para aperfeiçoar seu funcionamento, facilitar o processo de tomada de decisão e contribuir para o processo de *accountability* da gestão pública (GAO, 2003).

No cenário nacional, a auditoria de desempenho é definida como a avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades governamentais. Seu objetivo é examinar a ação estatal quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia² e efetividade (TCU, 2000).

Nesse contexto, Barzelay vê como objetivo principal dessa modalidade de auditoria a *accountability*³ de desempenho:

A idéia simples por trás desse argumento é que as organizações devem ser responsabilizadas pelos resultados de sua atuação mais do que pela sua forma de funcionamento. A idéia mais complexa é que, para alguns propósitos, é melhor focalizar a atenção da administração para a otimização de processos produtivos e do desenho dos programas (BARZELAY, 2002, p. 36).

Accountability de desempenho pode ser compreendida como a responsabilização dos administradores públicos em razão do uso dos recursos e da entrega de bens e serviços. O que se espera é o uso econômico e eficiente dos recursos e o alcance das metas e objetivos planejados.

² Grau de alcance dos objetivos e metas programadas na população beneficiária, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (COHEN; FRANCO, 2002).

³ Obrigação de o administrador público demonstrar que seu trabalho é realizado em conformidade com as regras e normas estabelecidas, bem como de declarar, de forma precisa e imparcial, os resultados obtidos em comparação com o planejado. Isso pode exigir sustentação legal e demonstração de que o trabalho realizado é compatível com o mandato recebido (OECD, 2002). O conceito de *accountability* está relacionado à necessidade dos legisladores, administradores públicos e cidadãos saberem se: os recursos públicos são corretamente gerenciados e utilizados em conformidade com as leis e regulamentos; os programas públicos alcançam seus objetivos e os resultados esperados; e os serviços públicos são fornecidos eficientemente, economicamente e efetivamente (GAO, 2003).

2.1. Critérios

Em síntese, observa-se que a auditoria de desempenho rege-se pelos critérios de economia, eficiência e efetividade, os quais são apresentados nas seções seguintes.

2.1.1. Economia

Economia é a ação de minimizar o custo dos recursos empregados em uma atividade, mantida a qualidade desejada (INTOSAI, 1992). Requer, portanto, que os recursos sejam obtidos em quantidade e qualidade apropriadas e ao menor custo (OAG, 1995).

Pode-se dizer, ainda, que economia significa a ausência de desperdício na obtenção de determinado resultado. Uma atividade é econômica quando os custos dos recursos escassos utilizados se aproximam ao mínimo necessário para alcançar os objetivos planejados (OECD, 2002).

2.1.2. Eficiência

Eficiência é a relação entre produto – bens, serviços e outros resultados – e os recursos utilizados para produzi-los (INTOSAI, 1992). Em essência, indica quão bem uma organização utiliza seus recursos para produzir bens e serviços (OAG, 1995).

Para Ballat (1992 *apud* GARCIA, 2001, p.38), eficiência é “a medida dos custos em que se tem efetivamente incorrido para produzir os resultados pretendidos por um determinado programa.”

A eficiência pode ser considerada a partir de duas perspectivas complementares: “se a quantidade de produto está predeterminada, procura-se minimizar o custo total ou o meio que se requer para sua geração; se o gasto total está previamente fixado,

se procura otimizar a combinação de insumos para maximizar o produto” (COHEN; FRANCO, 1993, p. 103).

Esse conceito pode ser representado pela seguinte equação:

$$E_F = \frac{M_R / T_R \cdot C_R}{M_P / T_P \cdot C_P} = \frac{M_R \cdot T_P \cdot C_P}{M_P \cdot T_R \cdot C_R} = E_C \frac{C_P}{C_R} \quad (1)$$

Onde: E_F = Eficiência; M_R = Meta realizada; T_R = Tempo utilizado para obter M_R ; M_P = Meta programada; T_P = Tempo utilizado para obter M_P ; C_R = Custo real; C_P = Custo programado; E_C = Eficácia.

Os resultados obtidos são interpretados da seguinte forma: se $E_F > 1$, o objeto da avaliação é mais que eficiente; se $E_F = 1$, o objeto da avaliação é eficiente; se $E_F < 1$, o objeto da avaliação é ineficiente (COHEN; FRANCO, 2000).

2.1.3. Efetividade

A efetividade é representada pelo grau de alcance dos objetivos e a relação entre o impacto real e o impacto pretendido de determinada atividade (INTOSAI, 1992). De forma mais geral, pode-se dizer que “efetividade é um termo que se usa freqüentemente para expressar o resultado concreto – ou as ações conduzentes a esse resultado concreto – dos fins, objetivos e metas desejadas” (LÓPEZ, 1985, *apud* FRANCO; COHEN, 2000, p. 107).

A efetividade está relacionada ao alcance dos impactos desejados. Nesse contexto, faz-se necessário distinguir efeito e impacto.

Efeito é “todo comportamento ou acontecimento que se pode razoavelmente dizer que sofreu influência de algum aspecto do programa ou projeto” (Bond, 1985 *apud* COHEN; FRANCO, 2000, p.91).

Não se pode confundir efeitos e objetivos de um programa. Os objetivos constituem uma situação que se deseja alcançar com a realização de um programa. Os objetivos são estabelecidos anteriormente à execução do programa e dependem dos valores

defendidos por seus idealizadores. Os efeitos, ao contrário, constituem resultados das ações desenvolvidas no âmbito do programa e são verificados durante ou após a execução deste (COHEN; FRANCO, 2000).

Os efeitos de um programa podem ser procurados ou não-procurados. Os efeitos procurados são aqueles que se pensou em atingir quando da elaboração do programa e, por isso, foram previstos como objetivos. Esses efeitos são sempre positivos, pois não seria lógico conceber programas visando obter efeitos negativos. Há, contudo, os efeitos não-procurados, aqueles que não foram previstos por ocasião da formatação do programa. Esses efeitos podem ser positivos, quando se trata de conseqüências não centrais para os propósitos estabelecidos mas importantes por outras considerações, ou negativos, quando podem prejudicar os resultados do programa. Os efeitos não-procurados podem ou não ser previstos na elaboração do programa (COHEN; FRANCO, 2000).

Nesse sentido, “os efeitos referem-se a outros impactos do programa, esperados ou não, que afetam o meio social e institucional no qual se realizou” (DRAIBE, 2001, p. 7).

O impacto, por sua vez, é definido como o resultado dos efeitos de um programa (ONU, 1984 *apud* COHEN; FRANCO, 2000) e refere-se a “alterações ou mudanças efetivas na realidade sobre a qual o programa intervém e por ele são provocadas” (DRAIBE, 2001, p. 6).

Bond (1985, *apud* COHEN; FRANCO, 2000) explica o impacto de um programa a partir de três componentes: o resultado bruto, o resultado líquido e os efeitos externos ao programa. O resultado bruto refere-se a modificações verificadas na população-alvo depois do funcionamento do programa por um período de tempo suficiente para que tais modificações sejam observáveis. O resultado líquido é composto pelas alterações na realidade dos beneficiários que podem ser atribuídas única e exclusivamente ao programa (impacto). Finalmente, os efeitos externos são aqueles provocados fatores estranhos ao programa. Dessa

forma, o impacto equivale ao resultado líquido do programa e pode ser obtido mediante o uso de modelo experimental ou de seus derivados.

2.2. Tipologia

Com base em informações prestadas por entidades de fiscalização superior de países integrantes da OCDE, Barzelay (2002) identificou a existência de sete tipos de auditoria de desempenho:

- a) auditoria de eficiência – examina as funções organizacionais, os processos e os elementos de programas, para avaliar se os insumos estão sendo transformados em produtos de forma otimizada, especialmente no que concerne aos custos. Visa a identificar oportunidade de diminuir o custo orçamentário para a produção dos resultados esperados;
- b) auditoria de efetividade de programa – apura o impacto provocado pelos programas sobre os resultados finais. Apresenta, portanto, objetivo semelhante ao da avaliação de programa, mas desta se diferencia em razão do uso limitado de métodos de pesquisa de ciências sociais e de restringir a análise a elementos pontuais do programa;
- c) auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho – avalia se o auditado tem capacidade para gerenciar processos e programas de forma eficiente e efetiva. Seu objeto não é claramente observável, de forma que as inferências sobre a capacidade de gerenciamento decorrem da observação da estrutura e dos procedimentos administrativos do órgão auditado;
- d) auditoria de informações de desempenho – verifica a precisão de informações não-financeiras oriundas das próprias entidades examinadas. O

auditor avalia a veracidade das informações de desempenho fornecidas às instâncias superiores;

- e) avaliação de risco – indica aos formuladores de políticas públicas e aos administradores os graves problemas que podem advir caso um programa seja mantido na mesma linha de operação. Seu objetivo não é, portanto, o de posicionar-se quanto à efetividade do programa, mas o de identificar os fatores que podem afetar o desempenho ou interromper o programa no futuro;
- f) revisão da melhor prática de gestão – identifica onde um dado tipo de função está sendo desempenhado de forma excepcional e procura discernir as razões daquele sucesso relativo;
- g) revisão geral de gestão – avalia organizações em vez de programas. Geralmente busca as causas significativas para problemas ou sucessos persistentes na esfera do desempenho dentro das atividades de um programa.

O quadro seguinte sintetiza os tipos de auditoria de desempenho descritos por Barzelay (2002).

Quadro 1 – Tipos de auditoria de desempenho, segundo Barzelay

Tipo	Unidade de análise	Modalidade de revisão	Abrangência da avaliação	Foco do trabalho
Auditoria de eficiência	Função organizacional, processo ou elemento de programa.	Inspeção.	Aspectos de operações governamentais ou de terceiros.	Identificar oportunidades de diminuir o custo orçamentário para a produção dos resultados.
Auditoria de efetividade de programa	Política, programa ou elemento significativo de programa.	Inspeção.	Aspectos selecionados do desenho e da operação do programa.	Avaliar o impacto das políticas públicas; avaliar a efetividade do programa.
Auditoria de capacidade de gerenciamento	Organização.	Inspeção.	Aquela que afeta o desempenho das funções administrativas.	Avaliar a capacidade de atingir objetivos genéricos de economia, eficiência e eficácia.
Auditoria de informações de desempenho	Organização.	Auditoria.	Informação gerada pela medida do desempenho ou sistemas de relatório.	Validar ou atesta a precisão da informação oferecida pela organização.
Avaliação de risco	Programa.	Inspeção.	Todos os aspectos do desenho e da operação do programa.	Identificar os principais riscos de interrupção do programa e suas fontes.
Revisão da melhor prática de gestão	Um setor inteiro, processo genérico ou função comum.	Pesquisa.	Aspectos do desenho e da operação do programa.	Formular normas específicas para a melhor prática de gestão; revelar o desempenho relativo dos setores participantes.
Revisão geral da gestão	Organização.	Inspeção.	Aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas.	Avaliar a capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais.

Fonte: Barzelay, 2002, p. 46.

Para Pollit e outros (1999 *apud* GOMES 2002, p. 43), a auditoria de desempenho compreende as seguintes categorias:

- a) economia;
- b) eficiência;
- c) efetividade;
- d) boa prática de gestão – consiste em testes que verificam se um auditado possui um bom sistema de contabilização, procedimentos de determinação de metas e uma boa relação com os clientes. A idéia central desse critério é que em várias áreas existe um razoável entendimento sobre o que constitui boa prática de gestão, e então as atividades atuais do auditado podem ser

comparadas com modelos ou padrões de bom gerenciamento (*benchmarking*);

- e) boa governança – relaciona-se com a visão de coordenação das ações governamentais, que devido a uma série de fatores dentro das administrações públicas levam a fragmentação e perda de sinergia;
- f) qualidade do serviço – avalia se um serviço público atinge as expectativas razoáveis de seus usuários;
- g) atendimento de metas – envolve o estabelecimento da extensão na qual o órgão auditado fracassou ou obteve sucesso no atendimento de suas próprias metas, declaradas publicamente ou estabelecidas por normativos.

2.3. Objeto da auditoria de desempenho

O objeto da auditoria de desempenho é a intervenção do Estado. No modelo de planejamento brasileiro, essa intervenção ocorre por meio de programas e ações, cujos conceitos são apresentados nas seções seguintes.

2.3.1. Programa

Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum preestabelecido e tem por objetivo a solução de um problema ou o atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade (BRASIL, 2003a).

A organização das atividades estatais sob a forma de programas “visa proporcionar maior racionalidade e eficiência na administração pública e ampliar a

visibilidade dos resultados e benefícios gerados para a sociedade, bem como elevar a transparência na aplicação dos recursos públicos” (BRASIL, 2004b, p. 13).

Os programas são classificados em razão da sua finalidade. O PPA 2004-2007 estabelece a existência de quatro tipos de programa:

- a) programas finalísticos – destinam-se a atender diretamente às demandas e necessidades da sociedade, por meio da oferta de bens e serviços. Refletem os compromissos assumidos pelo governo com a sociedade, expressos nos megaobjetivos apresentados pelo Executivo. Absorve 90% dos recursos orçamentários alocados no PPA 2004-2007;
- b) programas de gestão de políticas públicas – contemplam as ações de governo relacionadas ao planejamento e à formulação, coordenação, supervisão e avaliação de políticas públicas;
- c) programas de serviços ao Estado – referem-se à produção de bens e serviços ofertados ao próprio Estado por instituições criadas para este fim específico;
- d) programas de apoio administrativo – reúnem as ações de apoio administrativo para suporte à implementação dos demais programas, compreendendo despesas de natureza tipicamente administrativa, não passíveis de alocação direta aos programas finalísticos ou de gestão de políticas pública (BRASIL, 2003b).

2.3.2. Ação

Os programas são constituídos por um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum. As ações são classificadas como projeto, atividade ou operação especial, em razão do efeito gerado pela sua implementação.

O projeto e a atividade envolvem um conjunto de operações que têm como resultado um produto, diferenciando-se apenas em relação à dimensão temporal (temporária ou contínua). A operação especial, por sua vez, envolve um conjunto de despesas que não resulta em produto:

- a) projeto – instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação do Governo;
- b) atividade – instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo;
- c) operação especial – despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto e não gera contraprestação direta em bens ou serviços⁴ (BRASIL, 2003b).

As operações especiais não apresentam interesse para a auditoria de desempenho, em virtude de não produzirem bens ou serviços para a sociedade.

As ações integrantes do PPA são classificadas segundo a estratégia de implementação:

- a) direta – ação executada diretamente pelo Governo Federal ou sob contratação pela unidade responsável, sem que ocorra transferência de recursos para outros entes da Federação;

⁴ Classificam-se como operação especial: amortização e encargos, aquisição de títulos, pagamento de sentenças judiciais, transferências a qualquer título, fundos de participação, operações de financiamento (concessão de empréstimos), ressarcimentos, indenizações, pagamento de inativos, participações acionárias, contribuição a organismos nacionais e internacionais, compensações financeiras (BRASIL, 2003a, p. 9).

- b) descentralizada – atividades ou projetos, na área de competência da União, executados por outro ente da Federação (estado, Distrito Federal ou município), com recursos repassados pela União;
- c) transferências obrigatórias ou voluntárias – operações especiais que transferem recursos, por determinação constitucional ou legal (obrigatórias), ou a título de cooperação, auxílio ou assistência a estados, ao Distrito Federal ou a município (voluntárias);
- d) linha de crédito – ação realizada mediante empréstimo de recursos aos beneficiários (BRASIL, 2004b).

Registre-se que, a rigor, o TCU não tem competência para fiscalizar ações realizadas por meio de transferência constitucional ou de linha de crédito, visto que esses recursos são de competência do ente federado que os recebe. Dessa forma, as ações custeadas exclusivamente por recursos dessa natureza não apresentam interesse para a auditoria de desempenho da EFS brasileira.

3. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL NA SELEÇÃO DE AUDITORIAS DE DESEMPENHO

Esse tema é pouco abordado na literatura. Há, apenas, alguns relatos das estratégias de seleção adotadas por algumas entidades de fiscalização superior (EFS). Dessa forma, essa seção ocupa-se em descrever as recomendações da Intosai e a experiência das EFS canadense, norte-americana e britânica. Essa revisão é importante porque a experiência internacional inspira o aperfeiçoamento dos procedimentos de seleção de auditorias de desempenho no cenário nacional.

3.1. *International Organization of Supreme Audit Institutions – Intosai*

Em consonância com os princípios da NGP, a Intosai recomenda que a seleção de auditorias de desempenho desenvolva-se a partir das seguintes etapas:

- a) determinar possíveis áreas de fiscalização, a partir das quais são selecionadas áreas estratégicas para atuação da EFS – a seleção deve considerar o número de áreas selecionadas e a capacidade operacional da EFS;
- b) estabelecer critérios a serem empregados na escolha das áreas estratégicas – provavelmente, o principal critério para seleção seja a contribuição da auditoria para a melhoria do funcionamento da administração pública;
- c) identificar as principais fontes de informação para as auditorias selecionadas – a informação mais acessível e confiável é a oriunda de trabalhos anteriores da EFS (IMPLEMENTATION, 2001).

Especial atenção é dedicada aos critérios de escolha das áreas de atuação da EFS. Para a seleção dos temas a serem avaliados, a Intosai propõe a observância de três critérios gerais:

- a) valor agregado – quanto maiores as perspectivas de se realizar uma fiscalização útil e de qualidade elevada e quanto menor o número de auditorias realizadas na área, maior será o valor agregado pelo trabalho;
- b) áreas com problemas importantes – quanto maior for o risco de comprometimento da economia, eficiência, efetividade ou da credibilidade do Governo, mais importantes tendem a ser os problemas;
- c) riscos ou incertezas – quanto maior for o interesse público envolvido quando há suspeita de ineficiência, maior será o risco, e quanto menor o conhecimento a respeito, maior a incerteza. Os fatores que podem indicar maior risco ou incerteza são: presença de elevados valores orçamentários e financeiros; áreas tradicionalmente sujeitas a risco (aquisições, alta tecnologia, meio ambiente, saúde); atividades novas, urgentes ou reformuladas; estruturas gerenciais complexas; e ausência de informação confiável, independente e atual sobre eficiência ou efetividade sobre a intervenção governamental (IMPLEMENTATION, 2001).

3.2. Office of the Auditor General of Canada – OAG

A EFS canadense assevera que o primeiro ponto a ser considerado no processo de planejamento da auditoria de desempenho é definir as atividades governamentais a serem avaliadas. Esse processo complexo e desafiador requer amplo conhecimento das atividades das entidades estatais e elevado nível de julgamento profissional. A ausência de uma seleção

bem elaborada reduz a possibilidade das auditorias produzirem resultados satisfatórios (OAG, 2003).

O processo de seleção da OAG é dirigido por três critérios: grau de risco associado à área examinada, relevância da auditoria para as áreas de atuação prioritária e o mandato do Auditor Geral, e viabilidade da auditoria (OAG, 2003).

O planejamento baseado em risco avalia a capacidade da entidade em gerenciar adequadamente os principais fatores de risco e tem por foco áreas suspeitas de apresentarem vulnerabilidades. As equipes de trabalho identificam os principais fatores que podem afetar a entidade e avaliam a capacidade da entidade lidar com eles. Incluem-se entre os fatores de riscos a materialidade, a importância para o alcance dos resultados do Governo e o interesse do Parlamento e dos cidadãos.

O exame da relevância ocupa-se em responder se a atividade governamental objeto do estudo integra uma das cinco áreas de atuação prioritária do Auditor Geral⁵ se está inserida no mandato da EFS⁶.

A viabilidade refere-se à efetiva possibilidade de se realizar auditoria na área examinada e inclui o exame dos seguintes aspectos:

- a) disponibilidade de recursos internos e externos em quantidade adequada;
- b) sensibilidade política da área;
- c) complexidade da área examinada;
- d) experiência da equipe de auditoria.

⁵ O Auditor Geral identifica cinco áreas de atuação prioritária durante sua gestão. Essas áreas são parte integrante do plano estratégico da EFS. Atualmente, as áreas-foco do OAG são: *accountability* para o Parlamento; efetividade dos serviços públicos; descendentes da população nativa; bem-estar da população canadense – saúde, segurança, meio ambiente e segurança social e nacional; legado e herança (OAG, 2003).

⁶ O mandato da EFS canadense não alcança a formulação de políticas públicas e a administração de programas transferidos a outros níveis de governo.

A EFS canadense estabelece um amplo processo de consulta, análise e planejamento para assegurar que matérias relevantes e com risco expressivo sejam auditadas tempestivamente. Essas áreas são selecionadas por meio do procedimento a seguir descrito.

O ciclo de seleção se inicia com avaliações periódicas do ambiente das entidades para identificar influências externas e riscos de longo prazo, bem como os desafios que o OAG deve enfrentar.

Durante todo o ano, equipes de trabalho identificam possíveis auditorias por meio de levantamento de informações das entidades e funções de governo submetidas à jurisdição da EFS. Esse processo fornece informações sistematizadas, integradas e baseadas em fatores de risco para as auditorias planejadas, de forma a assegurar que os recursos disponíveis sejam direcionados a auditorias em áreas de maior risco, e compõe-se das seguintes atividades:

- a) identificar os objetivos funcionais e as responsabilidades administrativas da entidade;
- b) elaborar o perfil de risco e os desafios da entidade para alcançar seus objetivos funcionais;
- c) preparar o perfil de controle da entidade;
- d) associar os riscos ao mandato da OAG e suas áreas de atuação prioritária;
- e) identificar auditorias potenciais e apontar prioridades;
- f) avaliar omissões no escopo da auditoria;
- g) elaborar relatório (OAG, 2003).

O resultado desse trabalho é apresentado ao Comitê Executivo para revisão e discussão. Na primavera, as propostas de auditoria são consolidadas e o Comitê Executivo aprova aquelas que serão realizadas no próximo ano fiscal. No outono, o planejamento

operacional para o ano fiscal seguinte é aprovado. Esse plano provisiona os recursos financeiros e humanos necessários à execução das auditorias programadas.

3.3. *General Accounting Office* – GAO

O *General Accounting Office* seleciona as auditorias de desempenho e de *accountability* segundo critérios de risco. A EFS norte-americana dispõe de uma base de dados com informações das principais agências e áreas de atuação do governo federal. Esses dados subsidiam o processo de análise de risco de programas e funções de governo. A base de dados armazena informações sobre:

- a) relatórios de desempenho e *accountability*;
- b) áreas de atenção do congresso e do executivo;
- c) interesse público ou materialidade;
- d) visibilidade dos planos estratégicos e dos planos e relatórios anuais de desempenho;
- e) existência de séries históricas sobre desempenho e *accountability* (GAO, 2000).

Essas informações são obtidas por meio de consultas ao Congresso, ao coordenador do *Office of Management and Budget* e a lideranças das principais agências federais, bem como da análise de planos estratégicos, planos e relatórios anuais de desempenho, relatórios de *accountability* e auditorias financeiras.

Apoiado nessa base de dados, o GAO examina o grau de risco de programas e funções governamentais, classificando-os em dois grupos: “com alto risco” e “sem alto risco”. O exame de risco compõe-se de quatro etapas. Para que um programa ou função seja classificado como de “alto risco” ele deve receber essa chancela em todas as etapas do exame. Se em uma determinada etapa de verificação o programa ou função receber indicação “sem

alto risco” então o exame é interrompido, sem realização das etapas subsequentes, e o programa ou função é classificado nesse grupo.

Na primeira etapa, o GAO verifica se o programa ou função possui implicação nacional ou se a atividade gerencial é determinante para o desempenho e *accountability*. Em caso negativo, o programa ou função recebe a classificação “sem alto risco”. Caso contrário, passa-se à segunda etapa do exame.

A segunda etapa destina-se a verificar se há vulnerabilidade inerente ao programa⁷ ou problema sistêmico⁸. Esses fatores de risco podem ser quantitativos ou qualitativos.

O risco quantitativo é representado pela exposição à perda monetária ou por outros componentes quantitativos. Incluem-se nessa categoria os riscos de:

- a) o valor dos principais ativos serem prejudicados;
- b) as fontes de receita não serem realizadas;
- c) os principais ativos da agência serem perdidos, roubados, avariados, desperdiçado ou subutilizado;
- d) ocorrerem pagamentos irregulares.

Para o GAO, o risco qualitativo divide-se em dois grupos. O primeiro grupo compõe-se de fatores que podem prejudicar gravemente a saúde ou a segurança pública, a distribuição de serviços, a segurança ou a defesa nacional, o crescimento econômico, a privacidade das pessoas ou os direitos dos cidadãos.

O segundo grupo refere-se ao risco de ocorrer: enfraquecimento significativo de serviços; deficiência do programa, redução da efetividade ou da eficiência; prejuízo

⁷ Quando a natureza do programa cria suscetibilidade para fraude, desperdício e abuso.

⁸ Quando os métodos de programação, o suporte gerencial, os sistemas de financiamento, as políticas ou os procedimentos são estabelecidos para executar um programa não efetivo, criando uma fraqueza material.

público; produção de dados não confiáveis para a tomada de decisão; redução de confiança no governo; ou revelação não autorizada, manipulação ou uso errado de informação sigilosa.

Assim, o programa ou função que não se enquadra em um desses quesitos é classificado no grupo “sem alto risco”. Todavia, se o programa ou função atender a um ou mais desses quesitos passa-se para a próxima etapa do exame.

Na terceira fase, o GAO avalia se a combinação dos fatores de risco diagnosticados representa elevado risco para o programa ou função. Em caso negativo, atribui-se ao objeto do exame a chancela “sem alto risco”. Em caso positivo, passa-se para a última etapa da análise.

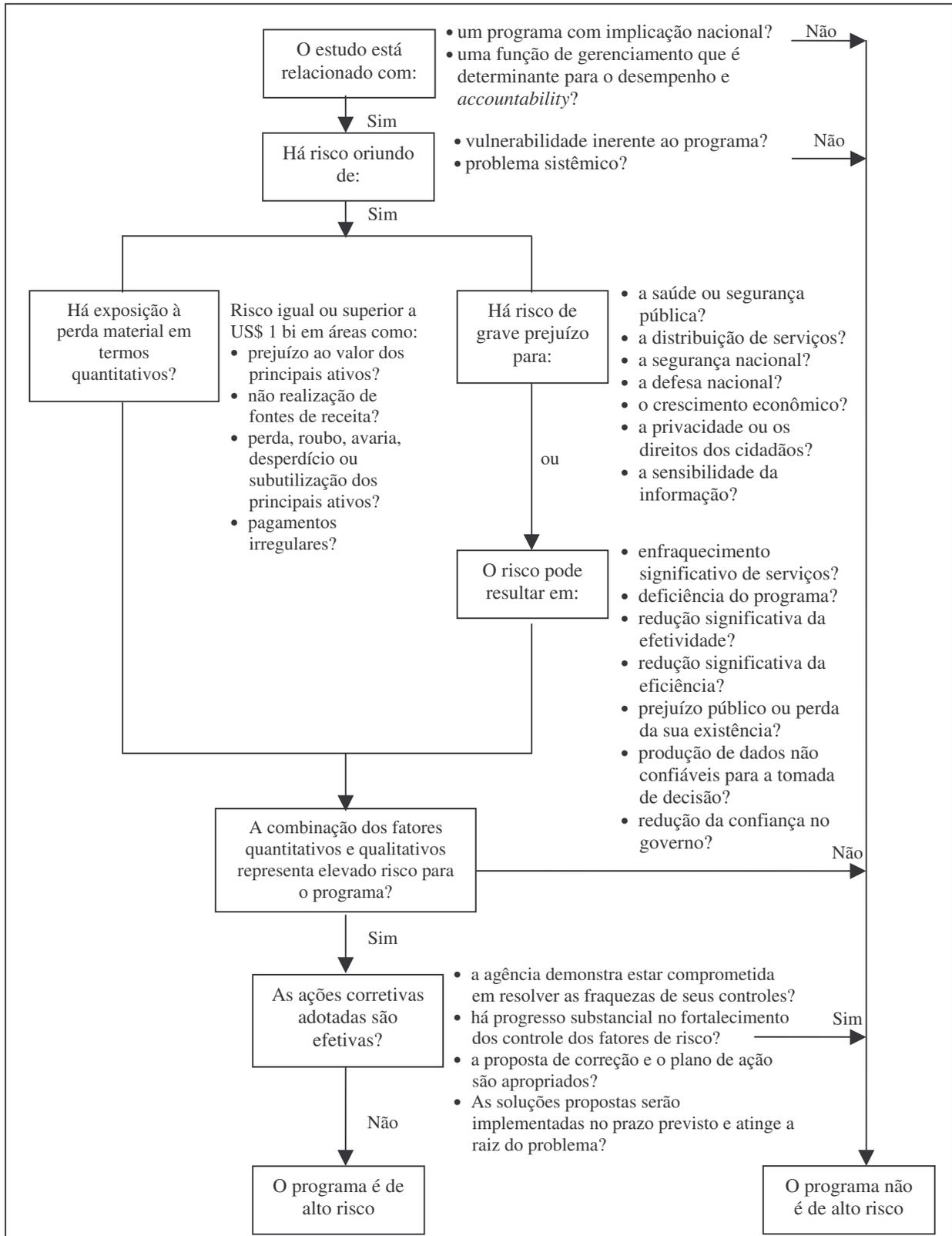
Finalmente, o GAO avalia a efetividade das ações corretivas adotadas pela agência responsável pelo programa ou função objeto de exame. Nessa etapa são avaliados os seguintes quesitos:

- a) se a agência demonstra estar comprometida em resolver as fraquezas dos seus controles;
- b) se há progresso substancial no fortalecimento dos controles dos fatores de risco;
- c) se a proposta de correção e o plano de ação são apropriados;
- d) se as soluções propostas serão implementadas no prazo previsto e se atinge a raiz do problema.

Dessa forma, os programas e funções classificados no grupo de “alto risco” tornam-se elegíveis para realização de auditorias de desempenho e *accountability*.

A figura seguinte ilustra o processo de classificação de risco.

Figura 1 – Análise de risco de programas e funções de governo no GAO



Fonte: adaptado de GAO, 2000, p. 9. Tradução própria.

3.4. *National Audit Office (NAO) e Audit Comission (AC)*

O mandato do *National Audit Office* inclui a realização de auditoria de desempenho. O planejamento estratégico da EFS abrange três exercícios fiscais. O processo de seleção dessas auditorias divide-se em quatro fases (BASTOS e outros, 2001).

Na primeira fase, as diretorias de *value for money* identificam possíveis temas de estudo, por meio da técnica *brainstorming*. As sugestões são formuladas com base em:

- a) pesquisa junto aos órgãos, entidades e programas jurisdicionados à unidade – objetivos, novas iniciativas, orçamento, desempenho;
- b) estudos de *follow-up*⁹;
- c) fontes externas de informação – Parlamento, entidades especializadas, centros de pesquisa, mídia;
- d) correspondências recebidas – cartas denúncias ou consultas de parlamentares;
- e) contato com as unidades jurisdicionadas (BASTOS e outros, 2001).

O resultado dessas reuniões é uma extensa lista de sugestões – até 50 temas.

Na segunda fase, os órgãos, entidades e programas selecionados são avaliados segundo os seguintes critérios:

- a) presença de risco potencial – materialidade, desempenho insuficiente, número de denúncias e reclamações, possíveis perdas financeiras envolvidas;
- b) evidência do tema na mídia e no Parlamento;

⁹ Acompanhamento de recomendações de estudos anteriores.

- c) potencial de agregação de valor – novas áreas ou tópicos a serem examinados, oportunidade de utilizar novo método ou técnica, atividade nova de governo, impacto financeiro, outros impactos significativos;
- d) ineditismo do tema em auditoria;
- e) viabilidade do estudo – a questão de auditoria pode ser respondida? A equipe possui capacidade técnica adequada? O momento é oportuno?
- f) possibilidade de ampliar o escopo de atuação do NAO – risco potencial para a imagem da instituição – crítica por não realizar o estudo (BASTOS e outros, 2001).

Na terceira fase são selecionados entre seis e dez trabalhos pelo chefe da unidade e apresentados em relatório sucinto, denominado *two pages*, contendo as seguintes informações: título do estudo; antecedentes sobre o tema; problema (risco potencial); escopo, objetivos e metodologia; impacto esperado; interesse do Parlamento; e custo estimado.

Em geral, dois ou três estudos são classificados como “recomendados” e os demais como “alternativos”. Finalmente, a direção do NAO escolhe os estudos que serão realizados entre os indicados na fase anterior.

A seleção dos temas de auditoria de desempenho na *Audit Commission* considera quatro critérios: materialidade, existência de possibilidade de significativa melhoria no desempenho, áreas que sofreram recentes alterações na legislação e citações em processo de consulta (LIMA, 1999).

O processo de consulta destinado a subsidiar a seleção dos temas a serem avaliados resulta de:

- a) pesquisa postal com autoridades e conselhos de saúde, pesquisadores, entidades profissionais, universidades e *stakeholders*;
- b) sugestões de auditores locais;

- c) grupos de discussão (*focus groups*) com objetivo de identificar oportunidades de melhoria de desempenho – gerentes e profissionais da área de saúde e usuários;
- d) discussões com o departamento de saúde;
- e) sugestões dos membros e funcionários da AC (LIMA, 1999).

Uma vez identificados os temas passíveis de estudo, uma relação é apresentada à direção central da *Audit Commission* para exame e aprovação.

4. PROPOSTA DE SELEÇÃO DE AUDITORIAS DE DESEMPENHO

Um dos desafios impostos à administração pública pela NGP é o de aumentar a eficiência das suas ações, que Ferlie e outros (1999) denominam impulso para a eficiência. Esse desafio exige que o gestor público otimize a combinação dos vários fatores de produção com o objetivo de produzir eficazmente um conjunto de bens e serviços, de forma a satisfazer as necessidades da sociedade.

Em consonância com os princípios da NGP, a metodologia de seleção de auditorias de desempenho deve direcionar a escolha desses trabalhos a programas e ações relevantes para o Governo e a sociedade, e com elevada oportunidade de melhoria de desempenho.

O primeiro aspecto a ser considerado no processo de planejamento da auditoria de desempenho é o de definir as atividades governamentais a serem avaliadas. Esse processo complexo e desafiador requer amplo conhecimento da gestão pública e elevado nível de julgamento profissional. A ausência de uma seleção bem elaborada reduz a possibilidade das auditorias produzirem resultados satisfatórios.

Sob essa inspiração, o trabalho monográfico tem por objetivo propor mecanismo de seleção de auditorias de desempenho fundamentado em critérios de relevância, risco e viabilidade. A relevância demonstra a importância do programa ou ação para o Governo e a sociedade, o risco, as oportunidades de melhoria de gestão e desempenho, e a viabilidade, a possibilidade concreta de se realizar a auditoria pretendida.

O modelo proposto funda-se em um amplo processo de consulta, análise e planejamento, para assegurar que matérias portadoras de relevância e risco sejam avaliadas pelo Tribunal. Adicionalmente, a seleção de auditorias deve refletir a orientação estratégica da

presidência da Casa, dos relatores das listas de unidades jurisdicionadas (LUJ)¹⁰ e dos relatores das contas do governo da República para os exercícios alcançados pela seleção.

Nesse sentido, propõe-se que a seleção contemple auditorias para um plano bienal de fiscalização de desempenho, coincidente com a vigência das listas de unidades jurisdicionadas do Tribunal, a ser observado por todas as unidades técnico-executivas¹¹ do TCU. Na estratégia sugerida, cabe à Seprog conduzir o processo de seleção de auditorias de desempenho. O momento oportuno para desenvolvimento dessas atividades é o segundo semestre dos anos pares, após o sorteio dos relatores para o biênio seguinte:

Art. 150. Na primeira sessão ordinária do Plenário do mês de julho, nos anos pares, o Presidente sorteará, para vigência a partir do primeiro dia do ano subsequente, entre os ministros e os auditores, na forma estabelecida em ato normativo, o relator de cada lista de unidades jurisdicionadas, ao qual serão distribuídos todos os processos, de qualquer classe de assunto, que derem entrada ou se formarem no Tribunal ao longo do biênio (TCU, 2003a).

Há, entretanto, uma dificuldade a ser superada. No momento proposto para seleção das auditorias de desempenho e elaboração do plano bienal de fiscalização não se conhece, ainda, o relator das contas do governo da República para o segundo ano de vigência do plano, vez que o relator é sorteado na primeira sessão ordinária do Plenário do ano anterior ao de referência das contas:

Art. 155. Na primeira sessão ordinária do Plenário do mês de julho, o Presidente sorteará, entre os ministros, o relator das Contas do Governo da República, relativas ao exercício subsequente, a serem apreciadas pelo Tribunal nos termos dos arts. 221 a 229 (TCU, 2003a).

Esse óbice pode ser removido com a alteração do art. 155 do Regimento Interno do TCU, para que o sorteio dos relatores das contas do governo da República para os dois exercícios seguintes ocorra na primeira sessão ordinária do Plenário do mês de julho, nos anos pares.

¹⁰ Agrupamento de órgãos e entidades jurisdicionados ao TCU, para efeito de distribuição de processos a ministros e auditores. A relatoria das listas têm vigência bienal, a partir do primeiro dia dos anos ímpares.

¹¹ Unidades que têm por finalidade assessorar os Relatores em matéria inerente ao controle de gestão e oferecer subsídios técnicos para o julgamento das contas e apreciação dos demais processos relativos às unidades jurisdicionadas ao Tribunal (BRASIL, 2000).

O processo de seleção proposto desenvolve-se por intermédio das seguintes etapas:

- a) definição de áreas de atuação prioritária;
- b) acompanhamento e descrição dos programas que integram as áreas selecionadas;
- c) avaliação da relevância e do risco dos programas e ações objeto de acompanhamento;
- d) exame de viabilidade de auditoria de desempenho em programas e ações portadores de relevância e risco;
- e) elaboração de plano bienal de fiscalização de desempenho.

O procedimento proposto é apresentado nas seções seguintes.

4.1. Áreas de atuação prioritária

O processo de seleção de auditorias de desempenho tem início com a escolha de áreas prioritárias para realização dessa modalidade de fiscalização, com vigência coincidente com a das listas de unidades jurisdicionadas. Essa é uma decisão de caráter estratégico da instituição de controle, para a qual não há critérios absolutos. Cabe ao TCU decidir em quais áreas considera oportuno atuar.

Apesar disso, o processo de escolha deve observar parâmetros que possibilitem apreender as demandas do Governo e da sociedade, de forma a permitir que a atuação do Tribunal responda a essas necessidades. Essa preocupação encontra-se expressa no Plano Estratégico do TCU:

A exata percepção do ambiente externo é fundamental para que o Tribunal possa bem cumprir seu papel. A identificação das expectativas da sociedade e do comportamento dos principais atores no ambiente da atuação institucional, bem assim a avaliação do impacto das ações do TCU são aspectos a serem considerados na análise de tal interação. Dela, surgem

variáveis que podem favorecer o desempenho de sua missão e, por isso, devem ser aproveitadas, mas que também podem obstar ou dificultar o cumprimento dos objetivos e, por isso, precisam ser monitoradas, minimizadas ou eliminadas (TCU, 2003b, p. 5).

Identificar essas expectativas não é tarefa fácil. Não há instrumentos que possam revelar com precisão o conjunto dessas demandas. É possível, entretanto, reconhecer aspectos que denotam a relevância de uma determinada área, a partir da opinião de *stakeholders* – Presidente do TCU, relatores das contas do Governo, relatores das LUJ, membros do Ministério Público junto ao TCU, dirigentes e auditores de desempenho do Tribunal, parlamentares, gestores públicos, representantes de órgãos de controle interno e de institutos de pesquisa econômica e social. Deve-se limitar o número de prioridades a ser indicada por esses atores, com vistas a facilitar o processo de escolha.

Nesse modelo, a Seprog, tem a incumbência de consolidar a opinião dos *stakeholders* e submetê-la à aprovação do Plenário, por intermédio da Presidência.

No sistema orçamentário brasileiro as áreas de atuação do Estado são obtidas a partir da classificação funcional, composta por funções e subfunções, as quais representam um agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo (BRASIL, 2003a).

A função indica “o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público” (BRASIL, 2003a, p. 29), enquanto que a subfunção “representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesas e identificar a natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções” (BRASIL, 2003a, p. 30). A subfunção, por agregar despesas e ações típicas do Estado que concorrem para a solução de um determinado problema, equivale ao conceito de política setorial (TCU, 2003d). O anexo A apresenta as funções e subfunções que integram o sistema orçamentário brasileiro.

Nesse contexto, as áreas de atuação prioritária podem coincidir com funções ou subfunções. A escolha dessas áreas deve considerar, ainda, as capacidades técnica e operacional e a necessária alternância no objeto de atuação da instituição de controle.

Assim, os programas e ações que integram as áreas eleitas são submetidos às etapas seguintes do processo de seleção.

Não é incomum encontrar no PPA programas com objetivo demasiadamente amplo e composto por ações autônomas que, apesar de formalmente classificadas sob essa natureza, apresentam características de programa, em razão de sua magnitude, sendo, inclusive, executadas por diferentes unidades administrativas. É o caso do programa *Brasil Escolarizado*, que tem por objetivo *garantir, com melhoria de qualidade, o acesso e a permanência de todas crianças, adolescentes, jovens e adultos na educação básica*. Esse é integrado por mais de cinquenta ações com diferentes finalidades, como expansão e melhoria da rede escolar, distribuição de livros didáticos, distribuição de material especializado e de livros e textos no sistema Braille, apoio à alimentação escolar, apoio à melhoria da qualidade do ensino médio noturno e dinheiro direto na escola (BRASIL, 2003c).

Nesses casos, é muito complexo realizar uma auditoria em todo o programa, em razão da oferta de produtos díspares. Então, as ações devem ser tratadas no processo de seleção de maneira autônoma, recebendo a mesma atenção dispensada aos programas. Assim, ao final da seleção, pode-se escolher uma ou mais ações de um mesmo programa para realização de auditoria de desempenho.

4.2. Acompanhamento e descrição de programas e ações

Nessa etapa, é designada equipe para acompanhar os programas e ações que integram as áreas de atuação prioritária, com vistas a descrevê-los e a identificar auditorias

potenciais. Assim, os dados coletados devem ser suficientes para avaliar a relevância e o risco do objeto do acompanhamento e examinar a viabilidade de auditoria.

Essa forma de atuação enquadra-se na modalidade de fiscalização denominada acompanhamento, nos termos dos arts. 241 e 242 do Regimento Interno do Tribunal:

Art. 241. Acompanhamento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para:

I – [...]; e

II – avaliar, ao longo de um período predeterminado, o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados.

Art. 242. As atividades dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal serão acompanhadas de forma seletiva e concomitante, mediante informações obtidas:

I – pela publicação no Diário Oficial da União e mediante consulta a sistemas informatizados adotados pela administração pública federal:

a) da lei relativa ao plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias, da lei orçamentária anual e da abertura de créditos adicionais;

b) dos editais de licitação, dos extratos de contratos e de convênios, acordos, ajustes, termos de parceria ou outros instrumentos congêneres, bem como dos atos referidos no art. 259;

II – por meio de expedientes e documentos solicitados pelo Tribunal ou colocados à sua disposição;

III – por meio de visitas técnicas ou participações em eventos promovidos por órgãos e entidades da administração pública (TCU, 2003a).

É importante que os dados coletados sejam reunidos em banco de dados próprio, de forma a facilitar a disseminação da informação entre seus potenciais usuários e permitir a construção de conhecimento cumulativo sobre a matéria. Nesse contexto, o acompanhamento deve ocupar-se em reunir dados e informações sobre os seguintes componentes: identificação, gestão e organização, público-alvo e beneficiários, financiamento e gasto, e desempenho.

4.2.1. Identificação

A identificação apresenta os elementos característicos dos programas examinados e de suas ações. Integram esse componente as seguintes informações:

- a) número e denominação;
- b) unidade responsável;
- c) objetivo;
- d) tipo de programa;
- e) evolução histórica;
- f) legislação que condiciona o programa;
- g) ações que integram o programa.

Esses dados podem ser obtidos a partir dos cadastros de programas e ações mantidos pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP) e de sistemas informatizados do executivo federal, a exemplo do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPlan).

O número e a denominação apenas individualizam os programas.

Unidade responsável é aquela encarregada do gerenciamento do programa, mesmo quando este for integrado por ações desenvolvidas por mais de um órgão ou unidade – programa multissetorial (BRASIL, 2003a).

O objetivo, por sua vez, expressa o resultado que se pretende alcançar com o programa.

O tipo do programa expressa sua classificação em razão da finalidade para a qual foi concebido, podendo ser finalístico, de serviços ao Estado, de gestão de políticas públicas ou de apoio administrativo (Seção 2.3.1).

A evolução histórica contempla informações sobre o início do programa, as razões de criação e alterações significativas, como nome, público-alvo, vinculação, legislação.

A legislação condicionante do programa é entendida em sentido amplo, contemplando leis, decretos, portarias, regulamentos, orientações e demais atos que, direta ou indiretamente, interferem na sua execução.

O programa compõe-se de diferentes ações. Assim, é necessário indicar aquelas que o integram, descrevendo os elementos característicos de cada uma delas, a saber:

- a) número e denominação;
- b) unidade responsável;
- c) tipo – projeto, atividade ou operação especial;
- d) produto – bem ou serviço que resulta da ação;
- e) finalidade – objetivo a ser alcançado;
- f) função – maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público;
- g) subfunção – partição da função, com vistas a agregar determinado subconjunto de despesas do setor público;
- h) materialidade – volume de recursos orçamentários previsto no PPA e nas leis orçamentárias anuais.

4.2.2. Gestão e organização

Esse componente ocupa-se em descrever as estratégias de gestão e de organização de programas e ações pré-selecionados e subsidia a avaliação de relevância e risco (Seção 4.3):

- a) forma de implementação;
- b) mecanismos de coordenação, no caso de execução descentralizada;
- c) instrumentos de supervisão e controle, no caso de execução descentralizada;
- d) mecanismos de avaliação e monitoramento;

- e) informações gerenciais;
- f) prioridade na agenda do Governo;
- g) benefícios potenciais;
- h) mecanismos de participação e controle social.

A forma de implementação refere-se à classificação da ação em razão da sua estratégia de execução, que pode ser direta, descentralizada ou por transferência voluntária. Convém lembrar que os programas e ações executados por meio de transferência constitucional ou linha de crédito não apresentam interesse para a realização de auditoria de desempenho (Seção 2.3.2).

Quando houver descentralização de recurso é necessário indicar se ela ocorre em favor de outro ente federado (estado, Distrito Federal ou município) ou de ente não-estatal (sociedade civil, organização social, organização social civil de interesse público – Oscip, organização não-governamental – ONG). Nesse caso, deve-se, ainda, descrever os mecanismos de coordenação e os instrumentos de supervisão e controle de que dispõe o gestor federal.

A avaliação e o monitoramento são imprescindíveis à boa gestão de programas e ações. A avaliação elaborada internamente ao programa é entendida como o processo de coleta e análise sistemática de informações sobre características, processos e impacto da intervenção do Estado, destinado a produzir recomendações para aperfeiçoar a gestão e a qualidade do programa avaliado (BRASIL, 2004a). O monitoramento consiste no acompanhamento da execução do programa e de suas ações, com vistas a obter informações para subsidiar decisões do gestor e a identificar e corrigir problemas (BRASIL, 2004a).

As informações gerenciais disponíveis devem ser avaliadas segundo critérios de suficiência, abrangência e confiabilidade. O exame de suficiência procura identificar se o gestor dispõe de todas as informações necessárias ao desempenho de suas atividades. A

abrangência dos dados refere-se às dimensões temporal (período alcançado pelos registros) e espacial (espaço geográfico coberto pelos registros). A confiabilidade resulta da veracidade e tempestividade das informações.

Consideram-se prioritários na agenda do Governo os programas e ações que concorrem para o alcance de meta prioritária estabelecida no PPA e aqueles que integram plano de ação específico do executivo federal.

Entre os benefícios potenciais do programa ou ação destacam-se a possibilidade de contribuir para o combate à pobreza, a redução das desigualdades sociais, a melhoria do índice de desenvolvimento humano (IDH)¹² e o alcance de *meta de desenvolvimento do milênio*¹³.

O exame dos mecanismos de participação e controle social deve contemplar a efetiva capacidade da sociedade interferir no processo decisório e no controle das atividades desenvolvidas pelo programa ou ação.

4.2.3. Público-alvo e beneficiários

Esse componente apresenta informações relativas aos destinatários do programa ou ação objeto de acompanhamento. Incluem-se nessa categoria os seguintes elementos:

a) público-alvo;

¹² Índice criado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) que considera três dimensões para medir o grau de desenvolvimento dos municípios, microrregiões, estados e países: esperança de vida, nível educacional e rendimento real ajustado. Esse índice varia entre 0 e 1 e classifica o grau de desenvolvimento humano em: baixo (IDH menor ou igual a 0,5); médio (IDH maior que 0,5 e menor ou igual a 0,8); e elevado (IDH maior que 0,8).

¹³ Conjunto de metas adotadas na Declaração do Milênio das Nações Unidas, de 8 de setembro de 2000, a serem alcançadas até 2015. A Declaração traz uma série de compromissos concretos que, se cumpridos nos prazos fixados, segundo os indicadores quantitativos que os acompanham, deverão melhorar o destino da humanidade neste século. São metas de desenvolvimento do milênio: erradicar a pobreza e a fome; universalizar o ensino básico; promover a igualdade de gênero e dar maior capacitação às mulheres; reduzir a mortalidade infantil; melhorar a saúde materna; combater a AIDS, a malária e outras doenças importantes; assegurar sustentabilidade ambiental; e desenvolver parceria global pelo desenvolvimento.

- b) abrangência;
- c) demanda efetiva;
- d) demanda potencial;
- e) população beneficiária;
- f) cobertura;
- g) critério de seleção dos beneficiários;

O público-alvo é representado pela especificação dos segmentos da sociedade aos quais o programa ou ação se destina. O programa *Combate ao Abuso e à Exploração Sexual de Crianças e Adolescentes*, por exemplo, elegeu por público-alvo *crianças e adolescentes em situação de vulnerabilidade em relação à violência, ao abuso e à exploração sexual e respectivas famílias* (BRASIL, 2003c).

A abrangência refere-se à escala de atendimento do público-alvo, que pode ser universal, universal com diferenciação positiva ou focalizada (CASTRO e outros, 2002).

Diz-se que um programa ou ação é universal quando os bens e serviços por ele produzidos são disponibilizados indistintamente a toda a população, de forma a não haver nenhuma restrição ao seu uso (CASTRO e outros, 2002). Como exemplo, pode-se citar os programas *Brasil Escolarizado*, destinado a atender *crianças, adolescentes, jovens e adultos da educação básica*, e *Atenção Básica em Saúde*, cujo público alvo é a *sociedade* (BRASIL, 2003c).

Os programas universais com diferenciação positiva destinam-se ao atendimento de todos os indivíduos com uma determinada necessidade insatisfeita, mas adota um critério adicional para investimentos diferenciados, de acordo com necessidades específicas (CASTRO e outros, 2002). É o caso do programa *Alimentação Saudável*, que apresenta abordagem específica para *indígenas, quilombolas, sem-terra, acampados e assentados da reforma agrária e portadores de deficiência* (BRASIL, 2003c).

A intervenção do Estado pode, ainda, se dar de maneira focalizada. Nesse caso, o programa ou ação busca atender à apenas uma parcela específica da população, formada por grupos vulneráveis. Nesse caso, a atuação estatal é destinada a setores da sociedade com uma determinada característica, como sexo, etnia, idade, renda (CASTRO e outros, 2002). O programa *Acesso à Alimentação*, que tem por público-alvo *famílias com renda familiar per capita menor ou igual a 1/2 salário mínimo, sem acesso digno e regular a alimentos, em quantidade e qualidade necessárias*, exemplifica essa forma de atuação (BRASIL, 2003c).

A demanda efetiva indica a população que tem uma determinada necessidade insatisfeita, independente de se enquadrar na definição do público-alvo de programa ou ação destinado a atender a essa necessidade. A demanda potencial, por sua vez, é determinada apenas pelo conjunto de indivíduos que se enquadra nos requisitos definidos para compor o público-alvo do programa ou ação (COHEN; FRANCO, 1993).

A ação *Promoção e Desenvolvimento da Saúde do Escolar na Educação Básica*, do programa *Brasil Alfabetizado*, pode exemplificar esses conceitos. Essa ação é destinada a alunos matriculados na primeira série do ensino fundamental da rede pública de municípios com mais de 30 mil habitantes.

Assim, enquanto a demanda efetiva indica o conjunto de escolares da educação básica, em seus diferentes níveis – educação infantil, ensino fundamental e ensino médio – a demanda potencial é representada apenas pelos alunos matriculados nas séries e escolas indicadas no público-alvo da ação. Dessa forma, integram a demanda efetiva, sem compor a demanda potencial, os alunos da primeira série da rede pública de municípios com menos de 30 mil habitantes e da rede privada, das demais séries do ensino fundamental, da educação infantil e do ensino médio.

A população beneficiária compõe-se dos indivíduos que integram o público-alvo de um programa ou ação e se beneficiam direta e legitimamente de sua execução (COHEN; FRANCO, 1993). No exemplo anterior, a população beneficiária é determinada pelos escolares matriculados na primeira série do ensino fundamental da rede pública de municípios com mais de 30 mil habitantes e que efetivamente são atendidos pela ação.

A Cobertura indica uma medida de eficácia da intervenção do Estado, representada pela proporção entre a população beneficiária e a demanda potencial do programa (COHEN; FRANCO, 1993).

Os critérios de seleção contemplam os procedimentos utilizados pelos executores para escolher os beneficiários do programa ou ação. Esses critérios devem garantir que a seleção observe os parâmetros definidos para o público-alvo e a abrangência da intervenção governamental.

4.2.4. Financiamento e gasto

Essa rubrica tem por objetivo identificar e relatar as formas de financiamento e o perfil do gasto dos programas e ações estudados, contemplando os seguintes quesitos:

- a) financiamento;
- b) critério de distribuição dos recursos;
- c) previsão e execução orçamentária;
- d) execução financeira.

Os recursos orçamentários destinados ao financiamento de programas e ações são necessariamente indicados no PPA e nas leis orçamentárias anuais. Além dessa previsão, os recursos podem resultar de lei ou de fundo específico, de operação externa de crédito ou de emenda parlamentar. Os recursos garantidos por lei, fundo ou operação externa de crédito

tendem a ser mais estáveis que os decorrentes apenas do processo orçamentário ou de emenda parlamentar.

Os recursos podem ser distribuídos segundo critérios objetivos ou de forma particular. Critérios transparentes e objetivos, em geral, melhoram a alocação de recursos. Todavia, a escolha de critérios inadequados gera distorções na distribuição. Dessa forma, é necessário investigar se os critérios estabelecidos são adequados ao atendimento das demandas das unidades descentralizadas.

Merecem especial atenção os programas e ações cuja distribuição de recursos se dá de forma particular. Há particularismo quando os critérios de distribuição são políticos, permitindo o “uso clientelista do aparelho estatal, com vistas ao atendimento de necessidades típicas da política de favores e como forma de poder, recurso inestimável para o governo, os partidos e personalidades” (CASTRO e outros, 2002, p. 9).

A previsão orçamentária é obtida a partir do PPA e das leis orçamentárias anuais. As execuções orçamentária e financeira estão disponíveis em sistemas informatizados do Governo Federal, com o Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) e o SIGPlan, e em bancos de dados elaborados pela Câmara Federal. Os dados coletados devem permitir a elaboração de julgamento quanto à suficiência e tempestividade na alocação desses recursos. Deve-se avaliar, ainda, se o programa ou ação sofre contingenciamento de recursos e se esta prática revela-se prejudicial a sua gestão.

4.2.5. Desempenho do programa ou ação

Integram esse grupo os dados relativos aos resultados alcançados pelo programa ou ação:

- a) indicadores de desempenho;
- b) metas físicas previstas no PPA;

c) avaliações de desempenho existentes.

Indicador de desempenho é um instrumento de medida dos resultados alcançados com a execução do programa ou ação. O PPA define um ou mais indicadores para cada programa. Adicionalmente, a intervenção governamental pode dispor de outros indicadores de desempenho.

“Medir é comparar tendo por base uma escala fixa. A medida objetiva pode ajudar ou dificultar o conhecimento da real situação” (WENECK, 1996, p. 374-375 *apud* GARCIA, 2001, p. 26). O adequado julgamento de valor depende da suficiência e exatidão dessas medidas. Para não comprometer os resultados, os indicadores utilizados devem revestir-se de características técnicas indispensáveis: validade, precisão e qualidade.

Para Barreto (1993, p. 46), “a validade de um instrumento de medida diz respeito a sua capacidade de medir aquilo que se pretende medir”. Dessa forma, a validade de um indicador é determinada por uma situação específica, não se aplicando de forma generalizada. Isto é, um instrumento pode ser válido em determinadas avaliações e inválido em outras. Gerberich (1964 *apud* BARRETO, 1993, p. 46) assim se pronuncia quanto à validade dos instrumentos de medida:

A validade é, portanto, não um critério geral, mas um critério específico para um bom teste. É específico, no sentido de que um teste pode ser altamente válido quando usado em uma situação e altamente inválido quando usado em outra.

A precisão de um indicador é determinada pela estabilidade das medições, ou seja, “nos seus repetidos usos com um mesmo sujeito ou amostra, representa as mesmas medidas” (BARRETO, 1993, p. 46).

Para Cohen e Franco (1993), além da validade e da precisão – que eles denominam estabilidade – os instrumentos de medida requerem o atributo da qualidade. Esse atributo refere-se à “adequação da informação ao uso que será feito dela.” Para os autores, a qualidade e a estabilidade dos resultados obtidos na medição integram a confiabilidade dos

instrumentos, de forma que “a qualidade da informação é condição necessária enquanto que a estabilidade é condição suficiente para a confiabilidade” (COHEN; FRANCO, 1993, p. 72-73).

O PPA apresenta, ainda, metas físicas a serem alcançadas pelas ações, no decorrer de sua execução. Os dados coletados devem permitir que se avalie a evolução e potencial atendimento dessas metas.

Incluem-se entre as avaliações de desempenhos a serem identificadas e registradas aquelas produzidas por órgãos de controle, em especial o TCU, institutos de pesquisa, universidades, ONG, organismos internacionais.

4.3. Relevância e risco de programas e ações

A partir dos dados obtidos no acompanhamento, deve-se avaliar a relevância e o risco dos programas e ações, com vistas a selecionar auditorias de desempenho. Os critérios de relevância e risco são discutidos nas seções seguintes.

4.3.1. Relevância

Para a OCDE, relevância é a “medida em que os objetivos de uma intervenção são compatíveis com as demandas dos beneficiários, as necessidades do país e as prioridades da sociedade e dos financiadores dessa intervenção” (OECD, 2002). Nesse sentido, a relevância da auditoria é representada pela importância do programa ou ação na formulação da agenda do Governo, no atendimento das necessidades do público alvo e no interesse que o tema desperta na sociedade.

A metodologia proposta para essa etapa consiste em analisar e responder a quesitos que denotam a importância do programa para o Governo e a sociedade. A avaliação

quanto ao atendimento dos itens indicadores de relevância deve ser justificada por meio de evidências¹⁴ obtidas na fase de acompanhamento.

Nesse contexto, considera-se relevante o programa que atender a pelo menos um dos componentes a seguir apresentados:

- a) concorrer para o alcance de uma ou mais metas prioritárias do PPA;
- b) integrar plano de ação do Governo;
- c) contribuir para o combate à pobreza e a redução das desigualdades sociais;
- d) apresentar elevada materialidade.

O planejamento do Estado consigna as áreas de maior interesse para o Governo. Assim, pode-se identificar as principais demandas do Governo a partir do seu Plano Plurianual. Nesse contexto, o PPA 2004-2007 apresenta um conjunto de 16 metas prioritárias¹⁵, que representam o esforço do Governo em desenvolver áreas sensíveis a sua estratégia de desenvolvimento de longo prazo.

As prioridades do Estado são expressas, também, por meio dos planos de ação do Governo Federal, a exemplo dos extintos *Comunidade Solidária* e *Projeto Alvorada* e do atual *Fome Zero*. Esses planos, em geral, têm por objetivo intensificar o gerenciamento de intervenções de grande relevância para o Governo e a sociedade.

Outro aspecto importante no exame do desempenho da administração pública refere-se à contribuição dos programas e ações para o combate à pobreza e a redução das desigualdades sociais. Esse princípio encontra-se presente no art. 3º, inciso III, do texto constitucional pátrio, que declara constituir objetivo fundamental da República “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades regionais” (BRASIL, 2002, p. 13).

¹⁴ Informações obtidas durante o acompanhamento no intuito de documentar os achados e de permitir a formação e a fundamentação da opinião do auditor.

¹⁵ geração de empregos; comércio exterior; educação de jovens e adultos; atenção básica à saúde; saneamento; habitação; transferência de renda; reforma agrária; ciência e tecnologia; agricultura e pecuária; micro e pequenas empresas; preservação e conservação ambiental; energia elétrica; petróleo e gás; transporte rodoviário, ferroviário e hidroviário; e recursos hídricos (BRASIL, 2003b).

Pode-se considerar que um programa ou ação contribui para o combate à pobreza e a redução das desigualdades sociais quando sua implementação concorre para a melhoria do IDH ou para o alcance de *meta de desenvolvimento do milênio* estabelecida pela Organização das Nações Unidas – ONU:

- a) erradicar a pobreza e a fome;
- b) universalizar o ensino básico;
- c) promover a igualdade de gênero e dar maior capacitação às mulheres;
- d) reduzir a mortalidade infantil;
- e) melhorar a saúde materna;
- f) combater a AIDS, a malária e outras doenças importantes;
- g) assegurar sustentabilidade ambiental;
- h) desenvolver parceria global pelo desenvolvimento.

A materialidade é representada pelo volume de recursos orçamentários alocados no PPA e nas leis orçamentárias. Nesse quesito, deve-se comparar a materialidade dos diversos programas e ações de uma mesma área de atuação governamental. Essa comparação pode resultar da aplicação de métodos estatísticos ou, simplesmente, da classificação dos programas e ações em ordem decrescente de materialidade, com vistas a identificar aqueles que apresentam maior participação no gasto público.

Deve-se examinar, também, a evolução da materialidade nos últimos exercícios, para avaliar se a alocação de recursos orçamentários revela-se crescente, estável ou decrescente. Esse movimento pode demonstrar alteração de importância do programa ou ação examinado. Estudos complementares devem ocupar-se em estabelecer critérios para avaliar a evolução da materialidade.

Nesse contexto, os programas e ações que receberem a chancela de relevantes são submetidos à análise de risco. Aqueles que não demonstram relevância são excluídos do rol de possibilidades de realização de auditoria de desempenho.

4.3.2. Risco

A OAG conceitua risco como “a expressão da probabilidade de ocorrência e do impacto de eventos futuros incertos que têm potencial para influenciar o alcance dos objetivos de uma organização” (*apud* TCU, 2003c, p. 3). Relativamente à gestão de programas, entende-se por risco qualquer situação que pode afetar a capacidade do programa ou ação em atingir seus objetivos. Nesse contexto, os riscos revelam oportunidades de melhoria de desempenho, pois cabe à auditoria identificar as vulnerabilidades e deficiências da gestão pública e indicar medidas saneadoras.

Assim, os fatores de risco são classificados em três categorias: estratégicos, de conformidade e operacionais.

Os riscos estratégicos são associados à concepção dos programas e ações e são focados em questões relacionadas ao planejamento do Governo. Essa modalidade de risco é oriunda dos seguintes fatores:

- a) demanda potencial inferior à demanda efetiva;
- b) inexistência de critérios objetivos de seleção de beneficiários;
- c) insuficiência de recursos orçamentários e financeiros;
- d) inexistência de fontes de financiamento estáveis;
- e) contingenciamento de recursos orçamentários;
- f) inexistência de critérios objetivos para a distribuição de recursos.

Os riscos de conformidade relacionam-se à habilidade dos gestores e executores do programa em cumprir as normas legais e regulamentares (COCURULLO, 2003). Esse fator de risco é evidenciado pela:

- a) inobservância dos critérios de seleção de beneficiários;
- b) inobservância dos critérios para distribuição de recursos;
- c) inexistência de mecanismo de controle social;
- d) ausência de instrumentos de supervisão e controle, no caso de execução descentralizada.

Os riscos operacionais referem-se à capacidade do gestor em operar e controlar seus processos principais de maneira previsível e pontual (COCURULLO, 2003). Esse fator de risco é representado por:

- a) baixa cobertura;
- b) inexistência de mecanismos adequados de avaliação e monitoramento;
- c) inexistência de mecanismos de coordenação, no caso de execução descentralizada;
- d) inexistência de indicadores de desempenho válidos, precisos e de qualidade;
- e) insuficiência ou indisponibilidade de informações gerenciais abrangentes e confiáveis;
- f) não-atendimento das metas físicas previstas no PPA.

Dessa forma, os programas e ações que se enquadram em um ou mais grupo de risco são submetidos a exame de viabilidade. Aqueles que não demonstram a presença de risco são considerados inaptos para realização de auditoria de desempenho. A exemplo do que ocorre com a avaliação de relevância, a caracterização dos fatores de risco deve ser suficientemente justificada por meio de evidências.

4.4. Viabilidade de auditoria

A viabilidade consiste em determinar a possibilidade de se realizar a auditoria de desempenho proposta e de ela contribuir para a melhoria do funcionamento da administração pública. A auditoria somente é viável quando o programa ou ação apresentar elementos que permitam avaliar sua economia, eficiência e efetividade e quando a instituição de controle dispuser de recursos suficientes para a realização do trabalho. Esse critério reflete a capacidade do trabalho agregar valor à prestação de serviços pelo Estado.

A possibilidade da auditoria contribuir para a melhoria do funcionamento de um programa ou ação resulta de determinadas características da intervenção estatal: continuidade, disponibilidade de dados relativos ao desempenho e inexistência de avaliação recente.

Tendo em vista que a auditoria de desempenho empreendida por EFS tem por objetivo contribuir para o aperfeiçoamento da administração, não se justifica avaliar programas e ações que deixaram de ser executados ou que se encontram na iminência de serem descontinuados. Assim, somente os programas e ações em operação e sem indícios de descontinuidade apresentam viabilidade para auditoria de desempenho.

Consistem indícios de descontinuidade a inexistência de alocação de recursos orçamentários, a proximidade do encerramento da vigência de projeto, a desmobilização da equipe de gestão, a deliberação do Governo nesse sentido.

Superada essa questão, deve-se examinar se o tempo de existência do programa ou ação é suficiente para produzir resultados e se esses resultados podem ser avaliados, especialmente, em razão da disponibilidade, abrangência e confiabilidade de dados de desempenho da intervenção estatal objeto do exame. A inexistência desses elementos desaconselha a realização de auditoria de desempenho. Todavia, se os dados indisponíveis puderem ser obtidos a partir de outras fontes, então, a auditoria revela-se viável.

Com a edição do Decreto nº 5.233, de 6 de outubro de 2004, o gerente do programa passou a ter, entre outras, a responsabilidade de “monitorar e avaliar a execução do conjunto das ações do programa” (inciso II do art. 4º), elaborar o plano gerencial do programa, que inclui o plano de avaliação (inciso VI do art. 4º) e de “validar e manter atualizadas as informações do desempenho físico das ações, da gestão de restrições e dos dados gerais do programa [...]” (inciso VII do art. 4º).

Dessa forma, a indisponibilidade de dados de desempenho configura infração àquela norma. Assim, a inexistência desses dados requer que a EFS determine a coleta, o registo e a análise dos dados de desempenho, nos termos do inciso II do art. 250 do Regimento Interno do TCU:

Art. 250. Ao apreciar processo relativo à fiscalização de atos e contratos, o relator ou o Tribunal:

I – [...];

II – determinará a adoção de providências corretivas por parte do responsável ou de quem lhe haja sucedido quando verificadas tão-somente falhas de natureza formal ou outras impropriedades que não ensejem a aplicação de multa aos responsáveis ou que não configurem indícios de débito e o arquivamento ou apensamento do processo às respectivas contas, sem prejuízo do monitoramento do cumprimento das determinações (TCU, 2003a).

Deve-se, ainda, afastar a realização de auditoria de desempenho em programa ou ação recentemente avaliado pelo Tribunal, de forma a aumentar a utilidade da atuação da EFS. Conhecer as avaliações produzidas por órgãos de controle, institutos de pesquisa, universidades e organismos internacionais, bem como suas conclusões, permite que a escolha de auditorias de desempenho seja direcionada a áreas ainda não suficientemente estudadas, de forma a ampliar a importância do trabalho.

Finalmente, o exame de viabilidade deve avaliar se a EFS dispõe de recursos técnicos, financeiros e humanos suficientes para a execução da auditoria. A insuficiência de recursos pode comprometer a qualidade do trabalho ou, até mesmo, inviabilizar sua

realização. Constatada essa situação, cabe ao TCU adotar as medidas necessárias para superar essa restrição em seleção futura.

Nesse sentido, apenas os programas e ações que demonstram viabilidade são considerados elegíveis para realização de auditoria de desempenho, podendo integrar o plano de fiscalização correspondente.

4.5. Plano bienal de fiscalização de desempenho

A etapa final do processo de seleção destina-se a escolher auditorias de desempenho a serem realizadas no biênio seguinte. O ponto de partida dessa escolha é o rol de programas e ações integrantes das áreas definidas como prioritárias pela EFS e portadores de relevância, risco e viabilidade.

O plano de fiscalização de desempenho deve contemplar todas as áreas de atuação prioritária do biênio e conformar-se à capacidade técnica e operacional da instituição. O planejamento aplica-se a todas as unidades técnico-executivas do Tribunal e reúne as fiscalizações a serem realizadas pela Seprog, isoladamente ou em conjunto com outras unidades da sede ou dos estados, e pelas demais secretarias de controle externo do TCU. Dessa forma, mesmo as auditorias realizadas sem a intervenção da unidade especializada contribuirão para a formação de visão sistêmica de uma determinada área de atuação do Estado.

Propõe-se, então, que a escolha das auditorias resulte de painel envolvendo o presidente, os relatores das contas do Governo e das listas de unidades jurisdicionadas, dirigentes e auditores de desempenho do TCU. No painel, são apresentadas sinopses dos programas e ações pré-selecionados, incluindo as evidências que fundamentam a indicação de relevância e risco, com vistas a subsidiar a decisão desses *stakeholders*. Nesse modelo, a escolha decorre da persuasão racional desses atores, que devem escolher, entre os programas e

ações elegíveis, aqueles que integrarão a proposta de plano bienal de fiscalização de desempenho.

A proposta desses *stakeholders* deve ser consolidada pela Seprog e submetida à aprovação do Plenário, por intermédio da Presidência, em procedimento semelhante ao adotado para aprovação dos planos gerais de fiscalização, descrito no art. 244¹⁶ do Regimento Interno do TCU.

Deve-se considerar, ainda, que o plano de fiscalização de que trata o art. 244 do Regimento Interno, que contempla as auditorias de desempenho e de conformidade, tem vigência semestral. Assim, é necessário que o plano bienal de fiscalização de desempenho seja desdobrado, na época oportuna, nos planos gerais de fiscalização.

¹⁶ Art. 244. As auditorias, acompanhamentos e monitoramentos obedecerão a plano de fiscalização elaborado pela Presidência, em consulta com os relatores das listas de unidades jurisdicionadas, e aprovado pelo Plenário em sessão de caráter reservado (TCU, 2003a).

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O objetivo central deste trabalho foi apresentar sugestões para seleção de auditorias de desempenho pelo Tribunal de Contas da União, em razão da estratégia utilizada pela instituição revelar considerável oportunidade de melhoria. Para alcançar esse objetivo, foram examinados os procedimentos utilizados pelas EFS do Canadá, dos Estados Unidos da América e do Reino Unido, bem como as orientações da Intosai para seleção de auditorias dessa natureza.

Verificou-se que as EFS pesquisadas – *Office of the Auditor General of Canada, General Accounting Office, National Audit Office e Audit Comission* – selecionam suas auditorias de desempenho por meio de critérios qualitativos, fundados na persuasão racional do seu corpo dirigente.

A partir desse diagnóstico, propõe-se que a estratégia de seleção de auditorias de desempenho contemple um período bienal, coincidente com a vigência das listas de unidades jurisdicionadas da instituição, e considere critérios de relevância, risco e viabilidade.

A estratégia proposta desenvolve-se em cinco etapas:

- a) definição de áreas de atuação prioritária;
- b) acompanhamento e descrição de programas e ações;
- c) avaliação da relevância e do risco de programas e ações;
- d) exame da viabilidade de auditoria;
- e) elaboração de plano bienal de fiscalização de desempenho.

A definição de áreas de atuação prioritária corresponde à decisão de caráter estratégico do TCU, orientada pelas demandas do Governo e da sociedade.

O acompanhamento de programas e ações visa a reunir dados e informações úteis para aferição do risco, relevância e viabilidade de auditoria, e registrá-los em banco de

dados próprio, de forma a permitir a disseminação da informação entre seus potenciais usuários. Os dados coletados são organizados em cinco componentes: identificação, gestão e organização, público-alvo e beneficiários, financiamento e gasto, e desempenho.

A relevância indica a importância do tema para o Governo e a sociedade. O risco relaciona-se às situações que podem afetar a capacidade do programa ou ação em atingir seus objetivos. Essas situações revelam oportunidades de melhoria de desempenho da atuação governamental.

O exame de viabilidade responde a questionamento quanto à efetiva possibilidade de se realizar a avaliação pretendida.

O plano bienal de fiscalização de desempenho é o instrumento de planejamento de longo prazo da EFS para a área. É necessário que esse plano seja compatibilizado com os planos gerais de fiscalização, com a análise das contas do Governo e com o planejamento estratégico do Tribunal. Nesse contexto, futuros estudos podem ocupar-se em estabelecer mecanismos que possibilitem a integração desses instrumentos, de forma a orientar as atividades de fiscalização para o alcance dos objetivos estratégicos definidos pela instituição e para a avaliação da gestão do Governo.

Destaca-se, finalmente, como principal contribuição deste estudo a apresentação de subsídios para construção de um modelo de seleção de auditorias de desempenho que permita avaliar programas e ações relevantes e com elevada oportunidade de melhoria. Essa estratégia contribuirá para aumentar a eficiência das fiscalizações de desempenho, em virtude do maior potencial de agregação de valor desses trabalhos, mantidos os mesmos fatores de produção.

REFERÊNCIAS

BARRETO, José Anchieta Esmeraldo. Avaliação: mitos e armadilhas. *Ensaio: revista de avaliação e políticas públicas em educação da Fundação Cesgranrio*. Rio de Janeiro, v.1, nº 1, p. 45-54, out./dez. 1993.

BARZELAY, Michael. *Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizadas na OCDE*. In: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *O controle externo e a nova administração pública: uma visão comparativa*. Brasília : TCU, 2002.

BASTOS, Glória Maria Merola da Costa; LUNA, Fabiano Oliveira; NORONHA, Maridel Piloto. *Relatório da 3ª viagem de estudos: projeto TCU/Reino Unido*. [Brasília], [2001?]. Disponível em: <<http://intanet.tcu.gov.br>>. Acesso em: 7 out. 2003.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n^{os} 1/92 a 35/2001 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n^{os} 1 a 6/94. Brasília : Senado Federal, 2002.

_____. Decreto nº 5.233, de 6 de outubro de 2004a. Estabelece normas para a gestão do Plano Plurianual 2004-2007 e de seus programas e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 13 out. 2004.

_____. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. *Manual de elaboração de programas*. Brasília, 2004b. Disponível em <<http://www.sigplan.gov.br>>. Acesso em 12 abr. 2004.

_____. *Manual técnico de orçamento MTO-02*. Brasília, 2003a. Disponível em <<http://www.planejamento.gov.br/>>. Acesso em 12 abr. 2004.

_____. *Plano Plurianual 2004-2007: mensagem presidencial*. Brasília, 2003b. Disponível em <<http://www.planejamento.gov.br/>>. Acesso em 7 jan. 2004.

_____. *Plano Plurianual 2004-2007: projeto de lei*. Brasília, 2003c. Disponível em <<http://www.planejamento.gov.br/>>. Acesso em 7 jan. 2004.

_____. Tribunal de Contas da União. Resolução nº 140, de 13 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a estrutura e competências das unidades da Secretaria do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<http://intranet.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 22 abr. 2003.

CASTRO, Jorge Abrahão de; MIRANDA, Raul; GRASSI, Adalberto. *Metodologia para descrição e caracterização da política social*. Brasília, 2002. Mimeografado.

COHEN, Ernesto; FRANCO, Rolando. *Avaliação de projetos sociais*. 4. ed. Petrópolis : Vozes, 1993.

COCURULLO, Antonio. *Risco e auditoria*: apostila do curso de Pós-graduação em Controle Externo. Brasília : TCU, [2003].

DRAIBE, Sônia Miriam. *Avaliação de implementação*: esboço de uma metodologia de trabalho em políticas públicas. In: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Instituto Serzedello Corrêa (org.). *Pós-graduação em Controle Externo: Análise e caracterização de políticas públicas*. Brasília, [2003]. Mimeografado.

FERLIE, Ewan *et al.* *A nova administração pública em ação*. Brasília : Editora UnB, 1999. cap. 1.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. *Subsídios para organizar avaliações da ação governamental*. Brasília : Ipea, 2001. Disponível em : <<http://www.ipea.gov.br>>. Acesso em: 21 out. 2003.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE – GAO. *Determining performance and accountability challenges and high risks*. Washington, 2000. Disponível em: <<http://www.gao.gov>>. Acesso em: 1 nov. 2003.

_____. *Government auditing standards*. Washington, 2003. Disponível em <<http://www.gao.gov>>. Acesso em 6 abr. 2004.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). *Revista do Serviço Público*. v. 53, nº 2, abr./jun. 2002, Brasília : Enap, 2002. p. 37-79.

IMPLEMENTATION guidelines for performance auditing standards: draft. [S.l.], 2001.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. *Auditing standads*. [Washington]: Auditing Standards Committee, 1992.

LAVORATO, Valdir. *Proposta de metodologia para seleção de auditorias de natureza operacional*. Brasília, 2003. Mimeografado.

LIMA, Dagomar Henriques. *Projeto de desenvolvimento de técnicas de auditoria de desempenho*: relatório sobre a primeira viagem de estudo ao Reino Unido. Londres, 1999. Mimeografado.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA – OAG. *Auditing of efficiency*. Ottawa : OAG, 1995. Disponível em: <<http://www.oag-bvg.gc.ca/>>. Acesso em: 26 abr. 2004.

_____. *Manual on Value-for-Money Audit*. Ottawa : OAG, 2003. Disponível em: <<http://www.oag-bvg.gc.ca/>>. Acesso em: 26 abr. 2004.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Evaluation and aid effectiveness: Glossary of key terms in evaluation and results based management*. Paris : OECD Publications, 2002.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). *Manual de auditoria operacional*. Brasília : TCU, 2000.

_____. *O Tribunal de Contas da União frente às tendências do controle da gestão pública: uma proposta de mudança institucional*. Área temática 1: paradigma de controle externo. Brasília, 1999. Mimeografado.

_____. *O Tribunal de Contas da União na Constituição da República Federativa do Brasil, na sua Lei Orgânica, e seu Regimento Interno*. Brasília : TCU, 2003a.

_____. Plano Estratégico 2003-2004. Brasília, 2003b. Disponível em: <<http://intranet.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 12 maio 2004.

_____. Secretaria Adjunta de Fiscalização. *Roteiro de aplicação da metodologia de análise de risco*. Brasília, 2003c. Mimeografado.

_____. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. *Nota matriz de risco 02-2002.doc*: Matriz de risco: revisão dos critérios de seleção de auditorias. Brasília, 2002. 1 arquivo. Documento do Microsoft Word.

_____. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. *Orientações estudo de viabilidade 2003.doc*. Brasília, 2003d. 1 arquivo. Documento do Microsoft Word.

_____. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. *Relatório revisado v2.doc*. Brasília, 2004. 1 arquivo. Documento do Microsoft Word.

ANEXO A - FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES

Funções	Subfunções
Legislativa	Ação Legislativa Controle Externo
Judiciária	Ação Judiciária Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
Essencial à Justiça	Defesa da Ordem Jurídica Representação Judicial e Extrajudicial
Administração	Planejamento e Orçamento Administração Geral Administração Financeira Controle Interno Normalização e Fiscalização Tecnologia da Informação Ordenamento Territorial Formação de Recursos Humanos Administração de Receitas Administração de Concessões Comunicação Social
Defesa Nacional	Defesa Aérea Defesa Naval Defesa Terrestre
Segurança Pública	Policciamento Defesa Civil Informação e Inteligência
Relações Exteriores	Relações Diplomáticas Cooperação Internacional
Assistência Social	Assistência ao Idoso Assistência ao Portador de Deficiência Assistência à Criança e ao Adolescente Assistência Comunitária
Previdência Social	Previdência Básica Previdência do Regime Estatutário Previdência Complementar Previdência Especial
Saúde	Atenção Básica Assistência Hospitalar e Ambulatorial Suporte Profilático e Terapêutico Vigilância Sanitária Vigilância Epidemiológica Alimentação e Nutrição
Trabalho	Proteção e Benefícios ao Trabalhador Relações de Trabalho Empregabilidade Fomento ao Trabalho

Funções	Subfunções
Educação	Ensino Fundamental Ensino Médio Ensino Profissional Ensino Superior Educação Infantil Educação de Jovens e Adultos Educação Especial
Cultura	Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico Difusão Cultural
Direitos da Cidadania	Custódia e Reintegração Social Direitos Individuais, Coletivos e Difusos Assistência aos Povos Indígenas
Urbanismo	Infra-Estrutura Urbana Serviços Urbanos Transportes Coletivos Urbanos
Habitação	Habitação Rural Habitação Urbana
Saneamento	Saneamento Básico Rural Saneamento Básico Urbano
Gestão Ambiental	Preservação e Conservação Ambiental Controle Ambiental Recuperação de Áreas Degradadas Recursos Hídricos Meteorologia
Ciência e Tecnologia	Desenvolvimento Científico Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
Agricultura	Promoção da Produção Vegetal Promoção da Produção Animal Defesa Sanitária Vegetal Defesa Sanitária Animal Abastecimento Extensão Rural Irrigação
Organização Agrária	Reforma Agrária Colonização
Indústria	Promoção Industrial Produção Industrial Mineração Propriedade Industrial Normalização e Qualidade
Comércio e Serviços	Promoção Comercial Comercialização Comércio Exterior Serviços Financeiros Turismo
Comunicações	Comunicações Postais Telecomunicações

Funções	Subfunções
Energia	Conservação de Energia Energia Elétrica Petróleo Álcool
Transporte	Transporte Aéreo Transporte Rodoviário Transporte Ferroviário Transporte Hidroviário Transportes Especiais
Desporto e Lazer	Desporto de Rendimento Desporto Comunitário Lazer
Encargos Especiais ¹⁷	Refinanciamento da Dívida Interna Refinanciamento da Dívida Externa Serviço da Dívida Interna Serviço da Dívida Externa Transferências Outros Encargos Especiais

Fonte: adaptado de BRASIL, 2003a, p. 99-101.

¹⁷ engloba as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo (dívidas, ressarcimentos, indenizações), representando uma agregação neutra (BRASIL, 2003a).