

Um estudo acerca do uso da gestão de riscos estratégicos na auditoria de gestão da Marinha do Brasil

A study on the use of strategic risk management in audit of the Navy of Brazil

Stella Regina Reis da Costa

Universidade Federal Fluminense – UFF

Jeisom de Melo Fajardo

Resumo

Em face das novas perspectivas para os trabalhos de auditoria, agora dirigidos para aspectos relacionados ao desempenho da gestão, e pela notoriedade que o debate a respeito do tema possui, a partir das determinações emanadas pelo órgão máximo de fiscalização do Poder Executivo Federal – O Tribunal de Contas da União –, determinados aspectos afetos ao alcance da excelência da gestão ganharam destaque. Neste estudo, procura-se explorar o impacto que a ferramenta de gerenciamento de riscos promove no desempenho dos processos de gestão das Unidades Jurisdicionadas da Marinha do Brasil, sob a ótica dos resultados estratégicos pretendidos pelo órgão, por meio da pesquisa bibliográfica. Diante disto, e tendo em vista as condicionantes impostas pelo Tribunal de Contas, para apresentação das prestações de contas do erário, verificou-se que a necessidade de implantação do Planejamento Estratégico nas unidades administrativas da Marinha do Brasil ficou imperiosa, que os riscos estratégicos mais relevantes dizem respeito à necessidade de pessoal e material, que os riscos operacionais devem ser acompanhados pelos gestores e que o gerenciamento dos riscos em nível estratégico irá requerer o comprometimento e o acompanhamento permanente dos altos escalões da Administração da Marinha.

PALAVRAS-CHAVE: Estratégia. Auditoria de Gestão. Gestão de Riscos.

Abstract

In the light of new perspectives for the audit work, now directed to issues related to performance management, and the notoriety that the debate on the subject has, as of determinations issued by the highest organ of supervision of the Federal Executive - The Court of Audit - affects certain aspects of the scope of management excellence gained prominence. This study attempts to explore the impact

that risk management tool in promoting performance management processes of the units under the jurisdiction of the Navy of Brazil, from the perspective of the strategic outcomes sought by the agency, through the literature search. Given this, and in view of the constraints imposed by TCU for submission of statements of account of the exchequer, it was found that the need for implementation of Strategic Planning in the administrative units of MB was imperative that the operational risks should be monitored by managers and that risk management at strategic level will require the commitment and continuous monitoring of the upper echelons of the Administration of the Navy.

KEYWORDS: Audit Management. Strategy. Risk Management.

1 INTRODUÇÃO

Os trabalhos de auditoria governamental vêm sendo influenciados, na última década, por elementos trazidos das boas práticas de governança corporativa, presentes no setor privado, tanto em nível nacional quanto internacional e desde então passaram a ser dirigidos para aspectos relacionados ao desempenho da gestão.

A quebra deste paradigma, que procura distanciar os antigos princípios legalistas da auditoria, muito tendentes a exames comparativos entre práticas de gestão e normas legais, ganhou maior notoriedade a partir da reformulação do método pelo qual os órgãos devem prestar contas dos gastos do erário perante o órgão máximo de fiscalização do Poder Executivo Federal – O Tribunal de Contas da União (TCU).

Determinados aspectos, afetos à contribuição para a busca e o alcance da excelência na gestão do dinheiro público, ganharam destaque com tal reformulação. Sendo assim, o presente estudo pretende apresentar razões, de forma a alicerçar os entendimentos de que, na busca pela qualidade no emprego do erário, é necessário explorar o impacto que a ferramenta de gerenciamento de riscos promove no desempenho e posterior controle

dos processos de gestão das Unidades Jurisdicionadas (UJ), mormente sob a ótica dos objetivos estratégicos pretendidos por aquele órgão. As chamadas UJ são órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta, incluídas as fundações e empresas estatais, os fundos, cujo controle se enquadre como competência do Tribunal, e os serviços sociais autônomos, incluídos nestes os órgãos da Marinha do Brasil (MB).

Quando se requer tal entendimento, é necessário compatibilizar uma avaliação ampla da gestão com o elemento agregador de valor que as auditorias, a serem realizadas, podem promover rumo à qualidade com que se cumprem os programas de governo.

Ante a universalidade dos aspectos inerentes à auditoria de gestão, não se pretende aqui exaurir o tema. Portanto, este estudo pretende responder a uma questão relevante para a evolução e o desenvolvimento das práticas relacionadas com a auditoria de gestão: O gerenciamento de riscos, relacionados às avaliações da gestão dos objetivos estratégicos da Marinha do Brasil, poderão contribuir para elevar o patamar de qualidade no emprego do erário?

Além do objetivo principal, foram contemplados alguns propósitos secundários, tais

como: caracterização da forma como a gestão de riscos influencia o processo de gestão das organizações e da forma como o planejamento estratégico contribui para o planejamento e a execução das auditorias de gestão. De outra forma, este artigo propõe-se a contribuir para o enriquecimento do debate acerca de temas relacionados com a auditoria de gestão, com a produção de material teórico, que possibilitará a continuidade da pesquisa a respeito do gerenciamento de riscos e sua relação com as práticas de gestão, e também em virtude da importância dada ao assunto pelos Órgãos de Controle na Administração Pública.

2 METODOLOGIA

Seguindo a lição de Barreto e Honorato (1998), a metodologia deve ser manuseada como um conjunto de métodos e técnicas científicas a serem executadas, de tal modo que se consiga atingir os objetivos inicialmente propostos pela pesquisa e, ao mesmo tempo, atender aos critérios de maior eficácia e confiabilidade das informações. É o estudo dos rumos a serem seguidos e dos instrumentos utilizados para se fazer ciência.

Em relação ao nível de abrangência no enquadramento do objeto, foi adotada como critério a pesquisa temática ou focal simples, que elege como objeto uma realidade empírica ou uma temática específica, com foco mais ou menos preciso, para produção de conhecimento novo sobre o fenômeno, ou como contribuição para o debate teórico, científico e técnico (VASCONCELOS, 2002). Em relação aos tipos de pesquisa, Vergara (2003) observa que não são mutuamente excludentes, podendo, portanto ser, uma pesquisa quanto aos objetivos, ao mesmo tempo, explicativa e exploratória, tal como se classificou a presente.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é explicativa, em face das definições de Gil (1996) e Vergara (2003), que ensinam que as pesquisas

explicativas têm a preocupação central de identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos, sendo o tipo que mais aprofunda o conhecimento da realidade, explicando a razão e o porquê das coisas. É exploratória, por ter sido realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Quanto aos procedimentos técnicos e fontes de informações constitui-se numa pesquisa bibliográfica e documental, pois é desenvolvida com base em material já elaborado, proveniente principalmente de livros, artigos científicos e materiais que ainda não receberam tratamento analítico. Enquanto a pesquisa bibliográfica utiliza os ensinamentos de diversos autores, a pesquisa documental utiliza materiais que podem ser reelaborados de acordo com o objeto da pesquisa (GIL, 1996).

Nesse sentido, este estudo procurou abordar fatos e fenômenos de natureza institucional, que envolvem a auditoria de gestão, a gestão de riscos e o planejamento estratégico, sob a ótica das principais considerações doutrinárias, limitando-se à consulta de bibliografias, artigos científicos e relatórios de auditorias, com o objetivo de demonstrar elementos de convicção que pudessem responder ao questionamento apresentado na introdução deste trabalho. Em relação à coleta de dados a pesquisa bibliográfica e documental foi escolhida como técnica para obtenção dos dados necessários.

3 O PROCESSO DE AUDITORIA DE GESTÃO

Em sua forma tradicionalista, a auditoria serve a uma instituição de modo a fiscalizar se determinados procedimentos ou normas estão sendo seguidos. A Controladoria Geral da União (2001) define, dentro da Administração Pública brasileira, a auditoria governamental como sendo um procedimento de fiscalização,

utilizada para obter dados e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial das UJ, com o objetivo da certificação da conformidade dos atos de gestão aos padrões e ordenamentos legais.

Muito embora essa linha de procedimentos siga os aspectos relacionados com a auditoria de conformidade, que, segundo a INTOSAI (2010), consiste na análise da legalidade ou regularidade das atividades, funções, operações ou gestão de recursos, verificando se estão de acordo com a legislação em vigor, a preocupação atual com a forma com que gestores do erário desempenham suas funções passou a reinventar o modo como se procedem as suas atividades. A avaliação da conformidade ocorre em geral no formato de opinião concisa, de formato padronizado e sem a inferência de avaliações pessoais. Assim, em face das incorporações de técnicas complementares, oriundas de práticas e estudos difundidos na área, o processo de auditoria vem sendo revisito. Os mecanismos de avaliação e fiscalização, nem sempre apropriados, resultam, na maior parte das vezes, em novos enfoques. Os novos enfoques costumam ser tratados como uma nova teoria, que, associada ao antigo processo, remodela a auditoria. Nesse diapasão, na esfera pública federal, acompanhando a nova metodologia de tomada de contas determinada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a partir de 2008, surgiu uma nova abordagem para os trabalhos de auditoria de natureza operacional (ANOp), cujo objetivo é a aferição qualitativa e quantitativa dos atos e das contas dos entes da Administração Pública, e a fiscalização, chamada controle externo, é realizada pelo próprio (TCU). Determinou-se, por meio de instrução normativa, que as contas das UJ fossem encaminhadas àquela Corte de Contas, encapadas por um relatório do que se convencionou chamar Auditoria de Avaliação de Gestão (AVG), também denominada no setor

governamental Auditoria de Gestão.

De acordo com o manual de auditoria operacional do TCU, a ANOp (também denominada auditoria de desempenho ou *performance auditing*) é considerada o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. Para o TCU (1998), a eficiência é a capacidade da organização auditada para obter a maior produção de bens e/ou serviços, com a mínima utilização de insumos; a eficácia é o grau de atingimento dos objetivos da entidade e a efetividade refere-se aos efeitos e impactos causados por suas ações, além de buscar as causas de eventuais insucessos, focando-se nos reais benefícios que as ações irão trazer para a sociedade. A figura 1 demonstra algumas das principais diferenças entre a ANOp e a nova modalidade de auditoria que se pretende realizar, qual seja, a Auditoria de Gestão, que, de acordo com o descrito, pretende focar seus trabalhos em documentos específicos voltados a estratégias planejadas e à qualidade dos processos, num contexto temporal presente - futuro.

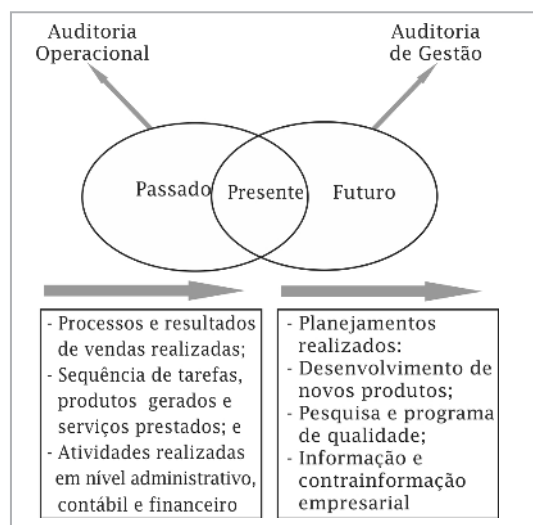


Figura 1 - A contextualização da ANOp x AAG

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme observam Rocha e Quintiere (2008), a auditoria de gestão possui várias terminologias, dentre elas auditoria gerencial, auditoria de programas, auditoria de resultados e auditoria integrada. Nos países anglo-saxões a designação predominante é a de auditoria de desempenho ou auditoria de performance, enquanto que nos países de língua latina predomina a denominação auditoria de gestão. Mesmo existindo muitas definições para auditoria de gestão, a que melhor se adequa é aquela que a define sob os aspectos da conformidade, economia, eficiência, eficácia e efetividade, pairando a dificuldade sob a definição exata dos referidos termos e como devem estar delimitados.

Segundo Dias (2008), a auditoria de gestão cumpre o exame e a avaliação sobre sistemas políticos, critérios e procedimentos utilizados pela instituição, de forma ampla, nas suas áreas de planejamento estratégico, tático e, principalmente, no processo decisório de suas operações. Gil (1999), um dos primeiros teóricos a inserir a auditoria de gestão no contexto das atividades de controle, define a auditoria de gestão de modo mais sucinto, dando grande contribuição quando determina o horizonte temporal de suas atividades, se comparada aos outros tipos de auditorias, afirmando que a mesma engloba os processos de revisão, avaliação, emissão de opinião sobre processos, resultados, produtos e serviços no horizonte temporal presente/futuro.

Para Grateron (1999), que reconhece a prestação de assessoria como um dos benefícios da auditoria de gestão, tal atividade é definida como técnica ou atividade nova, que presta consultoria aos mais altos extratos de uma organização, procurando mostrar os pontos fracos e fortes da instituição, estabelecendo recomendações necessárias visando à melhoria do processo de tomada de decisões.

Com a nova metodologia de Tomada de

Contas implementada pelo TCU, a criação de um roteiro de auditoria com novo enfoque, traz à tona a necessidade da avaliação ampla do desempenho das instituições, tarefa até certo ponto inédita em relação aos trabalhos de campo numa auditoria. Para isso, é muito importante, dentro do contexto da Auditoria de Gestão, o acesso irrestrito ao âmago da instituição a que se pretende auditar.

A figura 2 demonstra o desenvolvimento da auditoria de avaliação da gestão, em termos de reformulação do papel do auditor. Nesta nova modalidade de auditoria governamental, o que sobressai é o papel de consultor administrativo do auditor, quando o investe de tecnicismos que fundamentam a prática de revisão dos procedimentos administrativos, visando à recomendação de medidas para aperfeiçoar o desempenho de organizações públicas e programas de governo. Atualmente, com os novos paradigmas criados pela responsabilização e em face da observação de desempenho de gestores públicos abaixo do esperado, passaram os auditores a agir também como economistas e cientistas políticos, procurando realizar avaliações que revelem informações sobre os efeitos e resultados das políticas públicas empregadas (BARGUES VELA, 1999).

Para fins da auditoria de avaliação da gestão, os sistemas de controle interno administrativos possuem objetivos básicos, referentes à promoção da eficiência e eficácia operacional, auxiliando as políticas da organização. Englobam uma gama de informações e procedimentos específicos de cada organização. Envolve avaliações de programa de treinamento de pessoal, controle de qualidade, estudo de tempos e movimentos, análise de economicidade, análise das variações entre valores orçados e pagos e controle de compromissos assumidos, porém não honrados.

A auditoria de gestão examina e avalia todo o processo de gestão. Dessa forma, o auditor

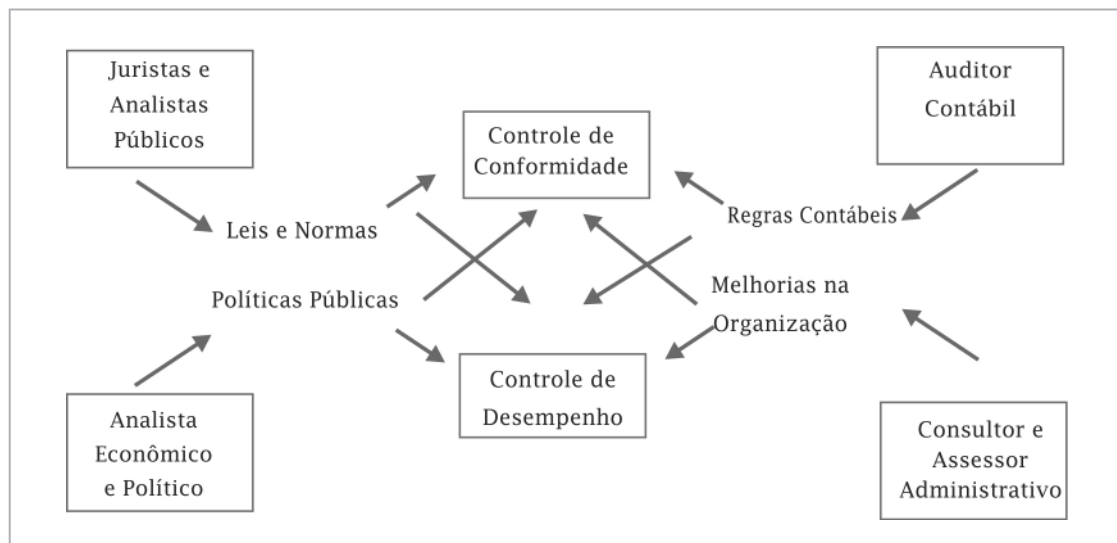


Figura 2 - Os Novos Papéis do Auditor de Gestão

Fonte: Elaborado pelos autores

tem como trabalho final constatar os resultados organizacionais e, portanto, a atividade de consultoria e assessoria sobressai-se, dando contribuição como instrumento para uma gestão eficiente. Há de se ter em mente a perfeita compreensão do significado de alguns conceitos que fazem parte da Auditoria de Gestão. Uma vez compreendidos esses termos, fica fácil assimilar o que é, de fato, uma auditoria de gestão, seu alcance, profundidade, dificuldade e complexidade relacionadas à sua execução. Gil (1999) refere-se à conformidade, como a verificação da adequabilidade das normas operacionais frente às atividades de gestão de uma organização. Trata-se da fiscalização da auditoria tradicional, no que diz respeito as leis, normas e regulamentos vigentes. É o nível de exigência mínima que se pode esperar do auditado.

A INTOSAI (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores), organização não governamental, que possui como lema o intercâmbio de experiências entre seus membros, com o objetivo da busca de

descobertas e novas perspectivas em relação ao avanço dos controles públicos, define a Auditoria de Gestão conforme abaixo:

(...)

exame independente da eficiência e eficácia das realizações e programas de governo, com a devida consideração pela economia, e com o propósito de conduzir a melhoria. A Auditoria de Gestão significa auditoria de economia, de eficiência e eficácia e compreende:

- ✓ O controle da economia das atividades administrativas,;
- ✓ O controle da eficiência na utilização dos recursos humanos, financeiros e de qualquer outro tipo, junto com o exame dos sistemas de informação, das medidas de gestão e de controle e de acompanhamento;
- ✓ O controle da eficácia com que foram levados a cabo os objetivos da entidade fiscalizadora e do impacto dos resultados alcançados em relação aos pretendidos.

A verificação de um resultado positivo, obtido durante uma auditoria, garante à instituição que os gestores estão efetuando de forma eficiente e eficaz as atividades afetas ao uso dos recursos postos sob sua responsabilidade, ao passo que uma avaliação negativa possibilita a identificação de alternativas para incremento dos resultados sem que esteja, necessariamente, associada à existência de desvios fraudulentos ou dolo na ação do responsável. Este posicionamento contribui para alcançar uma maior racionalidade das políticas públicas e o conseqüente bem-estar da sociedade.

Cabe também salientar que a avaliação efetiva dos processos organizacionais de uma instituição pública é uma das melhores formas de se aperfeiçoar e contribuir para a elaboração de políticas públicas, pois permite um contínuo *feedback* sobre os resultados e reflexos obtidos. É por intermédio da verificação da efetividade que se pode buscar uma avaliação dos resultados advindos da ação do auditado. O foco é fundamentalmente na ação do auditado e como sua atuação influencia nos rumos da instituição.

Para a consecução desse objetivo devem ser desenvolvidos alguns trabalhos, dentre eles o estudo e a avaliação dos processos, controles e governança. Sendo assim, pode-se concluir que a análise e a melhoria de processos também faz parte das atividades normais da Administração Pública. Para a formação de opinião, pelos auditores, sobre o desempenho da UJ, no exercício em foco, os seguintes documentos devem ser analisados e confrontados entre si, tais como o Plano Estratégico da organização, objeto da auditoria; o Regulamento, Regimento Interno e Manual de Procedimentos; Relatórios das Auditorias realizadas em exercícios anteriores (Internas e Externas) Legislação aplicável (Leis, Decretos, Portarias, etc.); e Atas das Reuniões dos

Conselhos e das Diretorias.

O desempenho será avaliado também pela forma como a UJ organiza e implementa seus processos, atividades e práticas gerenciais, incluindo, igualmente, as unidades sob sua jurisdição. O processo que envolve o planejamento estratégico, conduzido pelo Dirigente Máximo das UJ, também será avaliado quanto à efetiva participação dos demais servidores e quanto à adequação aos objetivos e prioridades estabelecidos pela organização. Nesse diapasão, a missão da organização reveste-se de especial importância e será objeto de análise, destacando-se os seguintes aspectos:

- Avaliar se as atividades desenvolvidas pela UJ guardam conformidade e aderência com os objetivos consignados no Plano Estratégico, com sua missão.
- Identificar a clientela à qual se destinam os produtos ou serviços realizados, sua distribuição geográfica e possíveis parcerias institucionais desenvolvidas pela UJ.
- Avaliar se os recursos organizacionais, humanos, materiais, de informações e orçamentário-financeiros à disposição da UJ são adequados para o cumprimento de sua missão.
- Avaliar se os resultados usualmente alcançados atendem, de uma maneira geral, aos objetivos que determinaram a criação da UJ.

Segundo Mintzberg *et al* (2000), a avaliação de riscos funciona como uma avaliação das condições internas, externas e previsões futuras da organização, em algumas situações chamadas auditorias interna e externa. As atividades de controle ocorrem em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Elas incluem uma gama de atividades tão diversa quanto as aprovações, autorizações, verificações, reconciliações, revisões do

desempenho operacional, segurança de bens e segregação de funções. Corroborando essa idéia, Mintzberg *et al* (2000) ensinam que os controles denominados estratégicos mantêm as organizações nos trilhos estratégicos pretendidos. As informações pertinentes, quarto componente, devem ser identificadas, capturadas e transmitidas de tal modo e em prazos que permitam às pessoas realizar suas tarefas e responsabilidades de forma oportuna. Para isso, sistemas de informação deverão produzir relatórios contendo informações operacionais, financeiras e de conformidade, que possibilitem a execução e o controle do negócio.

4 GESTÃO DE RISCOS ESTRATÉGICOS

4.1 A GESTÃO DE RISCOS

Nas últimas décadas, todos os setores da economia têm-se centrado sobre a gestão do risco como a chave para tornar as organizações eficientes no alcance de seus objetivos, enquanto protege os interesses dos seus *stakeholders*. Escândalos envolvendo grandes corporações proporcionaram maior relevância para uma prática organizacional conhecida como gerenciamento de riscos de negócios, surgida juntamente com boas práticas de governança corporativa inicialmente aplicadas no setor privado. Desde então, práticas de gerenciamento de potenciais eventos que impunham riscos ao alcance dos objetivos da empresa ficaram cada vez mais integradas aos controles internos e aos processos estratégicos das empresas. (COSO, 2004)

Para Seabra (*apud* Power, 2004), a tradicional função de auditoria passou a ter suas atividades ampliadas para avaliar e opinar sobre a adequação dos processos de controles da

gestão no que tange à identificação, avaliação e ao controle dos riscos que ameaçam o alcance eficiente dos objetivos da organização. Neste ínterim, uma organização de sucesso passou a ser sinônimo de instituição com bom sistema de gerenciamento de riscos.

Assim como nas organizações privadas, as organizações públicas estão também, ou talvez até mais, sujeitas a eventos, que podem afetar o alcance efetivo dos seus objetivos, tais como: fraude, desvios, corrupção, ineficiente aplicação de recursos públicos. Na medida em que todas as organizações estão expostas a riscos, o gerenciamento de riscos significa administrar essa exposição, de forma a conduzi-los riscos a um nível aceitável (HM Treasury, 2001)¹. O princípio norteador da adoção de práticas de gerenciamento de riscos é o de que todas as organizações, sejam elas voltadas para o lucro ou não, lidam com incertezas que representam riscos ao pleno alcance dos seus objetivos. (COSO, 2004)

Para o HM Treasury (2001), uma boa gestão de riscos também permite que os *stakeholders* tenham maior confiança no nível de governança corporativa presente na organização. Ainda segundo o COSO (2004), ter impulsionado a gestão de riscos é desenvolver o sistema de Controle Interno. Segundo Santos (2009), o conceito de apetite pelo risco - o quanto o risco é tolerável e justificável - pode ser considerado como um modelo de mensuração em gestão empresarial.

A intenção da gestão de riscos é aumentar os benefícios e diminuir os custos de atividades incertas. No setor público o governo lida com riscos por meio de diversas funções, como, por exemplo, a função de proteger direitos, criar condições para a prosperidade econômica, manter a integridade do meio am-

¹ Relatório da Secretaria do Tesouro Britânico - HM Treasury - também conhecido como "Gestão de Risco Governamental - Uma Visão Estratégica". Essa publicação forneceu uma base de introdução aos conceitos de gestão de risco que se mostrou muito popular como recurso metodológico para desenvolver e implementar processos de gerenciamento de risco em organizações governamentais.

biente, melhorar a saúde humana ou prestar serviços governamentais. Em quase todos os casos, a gestão de riscos exige que os decisores ponderem e aceitem meios-termos entre interesses conflitantes, em seus esforços para identificar uma solução ótima e aceitável. As soluções para problemas relacionados à gestão de riscos provavelmente envolverão opções em termos de políticas, com vistas a identificar e advertir pessoas no sentido de que modifiquem seus comportamentos, a reduzir

riscos por meio de regulação (ou de outros instrumentos) ou a compensar pessoas que sofreram impactos negativos de um evento de risco. O quadro 1 diferencia a gestão de risco nos setores público e privado, estabelecendo comparações, utilizando-se dos programas sociais estabelecidos pelo governo na Lei Orçamentária Anual (LOA) e no Plano Plurianual (PPA), que são ferramentas de planejamento para que se atinjam objetivos contidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

	Gerenciamento de riscos no setor privado	Possível equivalência no setor público brasileiro
Foco	Centro de lucro ou foco do empreendimento	Programas finalísticos e ou administrativos contidos na LOA e no PPA
Objetivo	Valores dos acionistas ou proprietários	Objetivos dos programas
Abordagem	Abordagem de gerenciamento de riscos com modelos voltados para ajudar a estratégia corporativa	Processo de gestão de riscos em múltiplos níveis, envolvendo interação e regime regulatório em diversas organizações envolvidas num programa governamental

Quadro 1 - Gerenciamento de Riscos no Setor Privado e Setor Público

Fonte: Santos (2004)

Alguns benefícios, dentre muitos, são trazidos para a gestão pública com o emprego do gerenciamento de riscos, tais como um fomento à *accountability* e aumento da iniciativa por parte dos gestores. Conforme mencionado anteriormente, a *accountability* é um elemento indissociável dentre as boas práticas da Governança Corporativa. Muito embora traga mais uma tarefa, faz parte da prática do gerenciamento de riscos designar, para cada risco identificado, uma pessoa responsável pelo seu acompanhamento. Uma clara cadeia de responsabilidades tem o efeito de gerar um maior comprometimento dos atores em relação aos objetivos dos seus programas e ações. (MOORE, 1995)

Além disso, a identificação dos responsáveis pelas ações que culminaram em irregula-

ridades ou impropriedades na gestão pública é também um dos grandes desafios dos órgãos de controles responsáveis pela avaliação da gestão, notadamente o TCU e a CGU. Práticas de gerenciamento de riscos, se integralmente implementadas, facilitam a identificação de responsáveis na avaliação dos resultados da gestão. Já com relação ao fomento à iniciativa, gestores e profissionais do setor público são, em geral, considerados como avessos a riscos e pouco empreendedores, tendendo a cometer mais erros, como erros de “omissão” - não fazer o que deveriam e erros de “comissão” - fazer o que não deveriam - (HOOD E ROTHSTEIN, 2000). Parte da razão desse comportamento pouco empreendedor e inovador não está certamente na natureza do servidor público, mas no ambiente legal

e formal das organizações públicas, no qual, iniciativas não previstas nos normativos de gestores bem-intencionados, mas que foram mal-sucedidas, podem resultar em comissão de inquéritos e punições. Esse ambiente tem o efeito de reduzir o empreendedorismo sadio e a inovação nas organizações públicas.

4.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E AVALIAÇÃO DA GESTÃO

A palavra estratégia vem do grego *stratègós* que significa “a arte do general” (CHIAVENATO, 2001). Na área militar pode ser definida hoje como a ciência dos movimentos e planejamento da guerra e do domínio econômico. A partir do setor militar, a estratégia passou a fazer parte dos negócios, sendo o conjunto de objetivos da empresa e a forma de alcançá-los. O objetivo básico da análise estratégica é definir o melhor arranjo de escolhas, combinando oportunidades e pontos fortes sem deixar de observar os valores organizacionais. Essa análise auxilia na formulação das ações para a efetivação do plano. Mintzberg e Quinn (2001), ensinam que estratégia é um plano de ação concebido para alcançar algum fim; um propósito em conjunto com um sistema de medidas para sua realização. Na visão de Anthony e Govindarajan (2001), estratégia organizacional é o processo pelo qual se decidem os programas que a empresa adotará e a quantidade aproximada de recursos que reservará para cada um desses programas, nos vários anos seguintes.

Mintzberg e Quinn (2001) comparam estratégia a uma direção, um guia de ação para o futuro, o delineamento de um padrão, de modo a se obter consistência em comportamento ao longo de um período de tempo. Srinidhi (1998) ensina que o planejamento estratégico compreende a formulação, a implementação e a avaliação de decisões interfuncionais, que possibilitam à organização e a seus consti-

tuintes identificar e atingir seus objetivos. Mais voltado para o campo governamental, Wright *Et al* (2000) descrevem estratégia como os planos da alta administração para atingir resultados consistentes com as missões e os objetivos da organização.

Segundo Montgomery e Porter (1998), a estratégia é um assunto academicamente amadurecido e desenvolvido na maioria das organizações empresariais. Na década de 1980, tornou-se disciplina mais palatável, com o surgimento de ferramentas e técnicas avançadas e fáceis de serem aplicadas. Do conceito de estratégia é que advêm alguns dos pilares que compõem a Auditoria de Gestão. A inserção da estratégia na administração tem por objetivo direcionar os rumos da instituição e dar a ela sustentabilidade, em uma análise macro de seu ambiente organizacional e de sua missão. Por meio do planejamento estratégico pode-se determinar a melhor maneira de associar os recursos disponíveis com a necessidade da sociedade, pondo em prática mudanças contínuas que levam as empresas a produzir mais e a melhorar a qualidade de seus serviços. É possível também examinar riscos, fraquezas em potencial e insucessos que podem contribuir para que a instituição não atinja suas metas e objetivos. A referida prática está estritamente ligada ao levantamento de questões, que indiquem e mensurem os processos organizacionais, tornando mais fácil o trabalho de incidir melhorias sobre os rumos da organização, a fim de que ela possa aperfeiçoar efetivamente sua missão institucional.

Quando se foca os trabalhos de Auditoria de Avaliação de Gestão, um dos principais documentos analisados é o planejamento estratégico, realizado com a consciência das necessidades, decisão para utilização, envolvimento, estrutura para o processo, informações relevantes e organização, procurando

readaptar esse plano sempre que for necessário. O planejamento estratégico na esfera governamental é uma ferramenta que tem por missão apoiar gestores sobre as decisões e métodos a serem aplicados quando da busca pelos objetivos, com vistas a potencializar as oportunidades oferecidas pelo ambiente e minimizar os impactos das ameaças. A aplicação das táticas do planejamento nas instituições deve ser flexível, observando-se as condições ambientais que constantemente se alteram.

A maior parte dos modelos existentes para formalizar um planejamento estratégico se reduz a uma idéia básica: a de tomar um modelo de matriz de análise SWOT, muitas vezes usado em atividades de auditoria de natureza operacional, e dividi-lo em etapas claramente delineadas, de modo a obter as atividades a serem verificadas, as técnicas a serem usadas, a fixação dos objetivos da instituição e os possíveis riscos.

Com a orientação do TCU, na nova metodologia de tomada de contas do Poder Executivo Federal, de que todas as organizações governamentais demonstrem, por meio do Relatório de Gestão, uma peça obrigatória da prestação de contas das UJ, o gerenciamento de riscos em processos operacionais e estratégicos, ficou evidente que o principal desafio de gestão de risco não está na identificação e análise do risco organizacional, mas sim na análise e aperfeiçoamento contínuo dos riscos que impeçam de atingir seus objetivos.

A gestão do risco em nível estratégico será conduzida a partir do topo e incorporada nas rotinas normais de trabalho e atividades da organização, por meio da divulgação dos elementos do Planejamento Estratégico para todo o pessoal. Os gestores de riscos do setor público têm alguns instrumentos de políticas à sua disposição para administrar e minimizar riscos e lidar com os impactos de resultados

potencialmente adversos após um fato consolidado. O grau de coerção desses instrumentos varia de regulamentações diretas a instrumentos econômicos, iniciativas voluntárias, ações educacionais e comunicação.

No processo de desenvolvimento de políticas devem ser definidos objetivos e metas claras e implementados programas para que esses objetivos sejam alcançados. Se o *feedback* logrado e o monitoramento indicarem que os objetivos não estão sendo alcançados, os programas devem ser mudados. Se os objetivos deixarem de ser relevantes, novos objetivos devem ser estabelecidos e esses objetivos devem ser compatíveis com requisitos legais, estatutários e internacionais. (CHIAVENATO, 2001)

4.3 AVALIAÇÃO DE RISCO ESTRATÉGICO

Um dos requisitos mais importantes de um bom planejamento estratégico é a análise da matriz SWOT. A maior parte dos modelos existentes para formalizar um planejamento estratégico se reduz a uma idéia básica: a de tomar um modelo de matriz de Análise SWOT, muitas vezes usado em atividades de auditoria de natureza operacional, e dividi-lo em etapas claramente delineadas, de modo a obter as atividades a serem verificadas, as técnicas a serem usadas, a fixação dos objetivos da instituição e os possíveis riscos.

A análise *SWOT* é uma ferramenta utilizada para examinar uma organização e realizar o levantamento dos principais fatores que afetam seu funcionamento. Este é o estágio mais importante na realização plena de um planejamento estratégico, o que ajuda a direção do órgão a focar nos pontos principais da instituição. A sigla *SWOT* representa a primeira letra das palavras, em inglês: *Strengths, Weaknesses, Opportunities e Threats* (Pontos fortes, Pontos fracos, Oportunidades e Ameaças). Os pontos fracos e fortes são fatores afetos ao ambiente

interno da organização. As oportunidades e ameaças são fatores afetos ao ambiente externo da organização. (CHIAVENATTO, 2001)

Por intermédio do levantamento das fraquezas da organização (provenientes do ambiente interno) e das ameaças (provenientes do ambiente externo), devidamente identificadas no Plano Estratégico das UJ, é possível a percepção dos riscos que se contrapõem aos objetivos da entidade. Esta é, em tese, uma das formas de se realizar a avaliação e o gerenciamento dos riscos, de se atingir ou não os objetivos estratégicos das entidades. Se os riscos são fatores considerados impactantes ao cumprimento da missão institucional da UJ, por conseguinte o alcance de seus objetivos estratégicos e de sua visão de futuro estará ameaçado caso não se acompanhe e se mitigue tais riscos. Portanto, com a avaliação do Planejamento Estratégico pelos auditores de gestão, verifica-se o levantamento dos riscos de se atingir os objetivos estratégicos da instituição, que podem ou não se desdobrar no gerenciamento de riscos operacionais no nível dos gestores, uma vez que as atividades que os exercem contribuem de maneira global para a missão da instituição.

Neste diapasão, a auditoria, como avaliadora, fiscaliza se as funções principais do controle interno estão relacionadas ao cumprimento

dos objetivos da entidade, pois sua existência é a ferramenta que dá a garantia necessária à continuidade dos processos organizacionais, de maneira serena e produtiva, proporcionando o alcance de tais objetivos. Conforme já citado, uma vez estabelecidos e clarificados os objetivos organizacionais, deve-se identificar os riscos que ameaçam o seu cumprimento e adotar indicadores que acompanhem as ações necessárias a suplantar, mitigar ou mesmo eliminar aqueles riscos.

4.4 O LEVANTAMENTO E ANÁLISE DOS RISCOS

O exame do planejamento estratégico por parte dos auditores de gestão inicia-se com uma entrevista com o servidor ou servidores que elaboraram e acompanham sua implantação. Em geral, existe a necessidade de que tal elaboração seja feita por um conjunto de pessoas, na forma de Conselho ou Comitê de Gestão, que na Marinha do Brasil está formalizado na norma interna SGM-107 (2009). Logo após, os auditores examinam o documento e preparam a elaboração do quadro 2, analítico, conforme abaixo resumido, em que são analisadas as Ameaças/Fraquezas, apontadas como causadoras de problemas e inseridas na Matriz SWOT do Plano Estratégico da unidade auditada.

Ameaças e Fraquezas	Risco	Importância do Risco				Medidas para Mitigar o Risco	Avaliação Auditoria
		impacto	probabilidade	resultado	prioridade		

Quadro 2 - Avaliação das Ameaças e Fraquezas na forma de Risco Estratégico

Fonte: Elaborado pelos autores

Considera-se que no nível estratégico, tais Ameaças e Fraquezas consubstanciam-se em riscos ao cumprimento dos objetivos estratégicos da organização em âmbito externo e interno, respectivamente. Em geral,

as Fraquezas e Ameaças estão inseridas na Matriz SWOT e possuem graus atribuídos ao impacto e à probabilidade dos riscos levantados pelo Comitê de Gestão Organizacional da unidade; caso não tenha sido

feito, o próprio auditor, após análise dos macroprocessos existentes, realizará tal tarefa.

Por meio desses levantamentos, é pos-

sível elaborar o referido quadro analítico, cujos índices de impacto e probabilidade foram escalonados de 1 a 5, conforme parâmetros abaixo, relacionados no quadro 3:

IMPACTO	PROBABILIDADE
1 - Insignificante (quase imperceptível)	1 - Improvável (quase inconcebível)
2 - Baixo (consequências leves)	2 - Baixa (pouca chance de ocorrer)
3 - Médio (causam algumas limitações)	3 - Média (passível de ocorrer raramente)
4 - Alto (comprometem atividades)	4 - Alta (passível de ocorrer algumas vezes)
5 - Muito Alto (grave comprometimento)	5 - Muito Alta (provável que certamente ocorra)

Quadro 3 - Índices de Avaliação do Risco Estratégico

Fonte: Elaborado pelos autores

Após esta avaliação, os riscos são classificados, considerando-se um diagrama de verificação de riscos, escalonados de acordo com o resultado do produto entre o grau de sua probabilidade de ocorrência e o seu impacto organizacional, obedecendo à seguinte escala de pontuação: até 5 - Risco Muito Baixo; 6 a 10 - Risco Baixo; 11 a 15 - Risco Médio; 16 a 20 - Risco Alto e acima de 20 - Risco Muito Alto. Após a finalização, enquadra-se os riscos dentro do diagrama das medidas acima e avalia-se as medidas que a UJ tomou para mitigá-los, classificando-as em satisfatórias ou insatisfatórias e promovendo, para este último caso, uma série de recomendações, a fim de assessorar a UJ no melhor caminho.

5 CONCLUSÕES

Uma vez classificadas as medidas para mitigar riscos e enquadrada tal avaliação num relatório de auditoria, essa análise passa a ganhar força dentro da instituição auditada, podendo inclusive influenciar nos rumos de condução das políticas decisórias. É por este motivo que surge a vertente de consultor de gestão do auditor, que irá funcionar com uma checagem do planejamento feito. A partir des-

te momento, a administração tentará, à revelia dos acontecimentos, remodelar o que é insatisfatório e a partir de então continuar rumo ao cumprimento de seus objetivos estratégicos. Por todos estes argumentos, o gerenciamento dos riscos no nível estratégico irá requerer o comprometimento e o acompanhamento permanente dos altos escalões da Administração, que são os verdadeiros responsáveis pelo cumprimento das políticas e programas governamentais.

Algumas auditorias de gestão foram realizadas em 2010, como preparação para a apresentação das contas de 2011, a serem expostas em 2012 ao TCU. Para preparação desta metodologia de levantamento e análise, foram pesquisados os relatórios de auditoria de gestão de 17 Unidades da MB. Destas unidades, apenas 6 tinham seu PE como um documento vivo, acompanhado por membros da administração; 5 haviam sido feitos por um comitê de gestão e 1 havia sido feito por um único servidor. Além disso, ficou comprovado que apenas 1 unidade divulgava os elementos do PE aos membros da unidade. As outras 10 unidades não possuíam o PE, tem sido recomendada a sua elaboração, por um comitê ou conselho

de gestão, e a posterior divulgação aos membros da unidade. Diante destas estatísticas, em face da necessidade de uma avaliação do desempenho e dos planos das unidades para atingir a excelência na gestão do erário e por força de determinação do controle externo, a necessidade de implantação do Planejamento Estratégico nas diversas unidades da MB ficou imperiosa.

Das 06 Unidades Jurisdicionadas que possuem Planejamento Estratégico, foi verificado que todas tinham identificado nas análises realizadas internamente suas fraquezas e ameaças e, por conseguinte, os auditores de gestão puderam montar o quadro de avalia-

ção das ameaças e fraquezas, na forma de risco estratégico das referidas UJ. Nos casos em que não houve correlação entre os riscos levantados e os objetivos estratégicos, os auditores recomendaram que a unidade procurasse reformular suas fraquezas e ameaças, demonstrando-as de modo mais conciso, para que os gestores pudessem observar se realmente os riscos levantados estavam afetando os objetivos traçados.

De todos os riscos levantados pelos auditores nas unidades que possuíam Planejamento Estratégico, os de maior relevância estavam afetos à falta de pessoal e de material, conforme abaixo relacionado:

RISCO	RELEVÂNCIA	ANÁLISE
Insuficiência de pessoal e de material para atender às crescentes demandas e necessidades apresentadas pela sociedade.	Alta Probabilidade e Alto Impacto = Alta prioridade.	A Marinha do Brasil atende à sociedade de diversas formas, procurando atuar com apoio em catástrofes naturais, acidentes náuticos e apoio à população carente e desabrigada. Com o crescente número de embarcações cadastradas ano a ano e com a elevação de catástrofes naturais pelas quais vem passando o Brasil, as Unidades necessitam acompanhar o risco adotando ações que visem a mitigá-lo.
Dificuldades para convocação de médicos para cumprir o Serviço Militar voluntário.	Alta Probabilidade e Alto Impacto = Alta prioridade	
Alta Rotatividade de pessoal dificultando a continuidade de conhecimento e processos.	Alta Probabilidade e Alto Impacto = Alta prioridade.	A alta rotatividade de pessoal é algo inerente à carreira militar. Devem as Unidades promover maior número de palestras e adestramentos, de forma a capacitar uma maior número de servidores visando a mitigar o risco em lide.
Alto desgaste e grande obsolescência de alguns materiais utilizados, dentre eles embarcações e viaturas administrativas	Alta Probabilidade e Alto Impacto = Alta prioridade	A Marinha do Brasil atende à sociedade de diversas formas, procurando atuar com apoio em catástrofes naturais, acidentes náuticos e apoio à população carente e desabrigada. Com o crescente número de embarcações cadastradas ano a ano e com a elevação de catástrofes naturais pelas quais vem passando o Brasil, as Unidades necessitam acompanhar o risco adotando ações que visem a mitigá-lo. A título de sugestão, deve-se fomentar o planejamento para aquisição de novos meios navais e de terra visando a substituir os desgastados.

Foi verificado que o campo medidas, destinadas a mitigar o risco, foi preenchido pelos auditores, nas 06 Unidades observadas, com uma negativa, pois em nenhuma delas havia qualquer medida destinada àquele fim. Assim, na avaliação dos auditores, todas as unidades necessitam fazer o levantamento de ações, desdobradas em metas a serem alcançadas e destinadas a mitigar os riscos, principalmente os de maior relevância levantados e tal determinação foi recomendada às unidades auditadas quando da elaboração do relatório final.

Foi verificado, ainda, que algumas unidades consideram que riscos operacionais contribuem, nos diversos níveis, áreas e processos organizacionais da unidade, como um meio para atingir o fim a que se destinam os objetivos estratégicos planejados. No entanto, a avaliação de riscos considerados como operacionais, por não estar no escopo da análise realizada pelos auditores, foi descartada, apesar do fato de que é necessário que estes sejam monitorados e acompanhados pelos gestores, em nível tático e operacional.

Finalmente, depreendeu-se que o Tribunal de Contas da União, com a inserção da análise dos riscos estratégicos na nova metodologia de auditoria nos órgãos de Administração Pública, tem a preocupação de fomentar o acom-

panhamento e a preocupação com estratégia por parte dos próprios órgãos. O TCU percebeu que os níveis estratégicos destas entidades, notadamente as da Administração Pública direta, não tinham preocupação em instituir controles para garantir que os objetivos estratégicos daqueles órgãos sejam atingidos e que haja a comprovação, ao final das auditorias, de que as instituições estão trabalhando com os altos níveis de desempenho que se pretende na busca pela qualidade e pela excelência.

Na verdade, segundo esse prisma, percebe-se que essa é uma realidade distante na administração pública, pois ainda é normal que as instituições, por serem geridas com dinheiro público, pensem que a avaliação de desempenho e a presença de controles de risco nos processos internos seja atribuição exclusiva da unidade de auditoria, de controle interno, formalmente constituída, e não de um conjunto de mecanismos que deve permear toda a estrutura do órgão. Espera-se, com a nova metodologia apresentada, que aos poucos este paradigma comportamental seja quebrado, pois o que o TCU pretende com a inserção gradativa desse tema na área de controle interno dos órgãos é justamente criar uma cultura na administração pública federal quanto à preocupação com o desempenho e a instituição de controles internos pelos órgãos e entidades.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BARRETO, Alcyrus Vieira Pinto; HONORATO, Cezar de Freitas. **Manual de sobrevivência na selva acadêmica**. Rio de Janeiro: Objeto Direto, 1998.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON. **Modern Auditing**. 8ª. ed. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc., 2006.
- BRASIL, Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. **Define diretrizes, princípios, conceitos e normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do PEF**.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Planejamento Estratégico**. Campus: São Paulo, 2001.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise risk**

- management**. 2004. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 20 abr. 2010.
- DIAS, Sérgio Vidal S.. **Auditoria de Processos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2008.
- DRURY, C. *Management and cost accounting*. 6. ed. London: Thomson Learning, 2004.
- ENAP. **Caderno nº 30 – Guia sobre a Gestão de Riscos no Setor Público**. Disponível em: < <http://www.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=258>>. Acesso em 14/12/2010.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.
- GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão: qualidade da auditoria**. São Paulo: Atlas, 1999.
- GRATERON, Ivan R. G. **Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público**. 1999. Disponível em < <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad21/auditoria.pdf>. >. Acesso em 18.Jun.09.
- HILLSON, David. **Gerenciamento de Riscos, melhores práticas e desenvolvimentos futuros**. Revista Mundo Project Management. 2009. Disponível em <http://www.risk-doctor.com/pdf-files/mundopmpaperoct05portuguese.pdf>. Acesso em 12/04/2011.
- HM Treasury. *The Orange Book. Risk Management: principle and concepts*. London, UK, 2004.
- HOOD, C. and ROTHSTEIN, H. 2000. **Business Risk Management in Government: Pitfalls and Possibilities. Annex 2 in Report by the Comptroller and Auditor-General: Supporting Innovation: Managing Risk in Government Departments**. Disponível em <http://www.kcl.ac.uk/schools/sspp/geography/people/acad/drhenryrothstein/rothsteinpub>. Acesso em 23/05/2010.
- THE INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Código de Ética e Normas de Auditoria**. Disponível em www.intosai.org. Acesso em 12/02/2011.
- MACHADO, M. V.; PETER, M. A. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 2009.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de Estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo da Estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MONTGOMERY, C.; PORTER, M. E. **Estratégia: A Busca da Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- MOORE, Michael. **Creating public value: Strategic management in government**. Cambridge, Harvard University Presss, 1995.
- ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **Normas de Auditoria do Intosai**. Trad. do Tribunal de Contas da União. 1ª Ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2004.
- PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres; DOTTI, Marinês Restelatto. **Alterações do contrato administrativo: releitura das normas de regência à luz do gerenciamento de riscos, em gestão pública comprometida com resultados**. *Biblioteca Digital Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP*, Belo Horizonte, ano 8, n. 88, 2009. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=57246>. Acesso em 26/05/2009.
- POWER, Michael. **The risk management of everything: rethink the politics of uncertainty**. London, UK, 2004.
- REBELO, Antônio R.C. **Auditoria da Qualidade**. São Paulo: Qualitymark, 1995.
- ROCHA, C.; QUINTIERE, M. **Auditoria Governamental**. Curitiba: Juruá, 2008.
- SANTOS, Paulo S.M. **Gestão De Riscos Empresariais**. São Paulo: Novo Século, 2009.

SEABRA, Sérgio Nogueira. Gerenciamento de riscos em organizações públicas: uma prática efetiva para controle preventivo e melhoria dos gastos públicos no Brasil? **Revista da CGU**, Brasília, n. 3, 2007.

SECRETARIA GERAL DA MARINHA. **Normas sobre Gestão Administrativa na Marinha do Brasil**. SGM-107, Vol. Único, 2011.

SRINIDHI, B. **Strategic Quality Management**. International Journal of Quality Science, v. 3, n.1, p. 38-70, 1998.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Instrução Normativa nº 57, de 27 de agosto de 2008. **Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal**. Disponível em <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em 06.Out.09.

..... Portaria nº 222, de 28 de abril de 1998. **Aprova o Manual de Auditoria de Desempenho do TCU**. Disponível em <http://www.tcu.gov.br> . Acesso em 19/03/2008.

..... **Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos**. Boletim do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2000.

..... **Decisão Normativa nº 85**, de 19 de setembro de 2010. Define, para 2011, as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar contas relativas ao exercício de 2010, especificando as organizadas de forma consolidada e agregada; os critérios de risco, materialidade e relevância para organização dos processos de forma simplificada. Disponível em <http://www.tcu.gov.br> . Acesso em 14/11/2010.

..... **Instrução Normativa nº 111**, de 27 de agosto de 2010. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal. Disponível em <http://www.tcu.gov.br> . Acesso em 14/11/2010.

VASCONCELOS, Eduardo Mourão. **Complexidade e pesquisa interdisciplinar**: Epistemologia e metodologia operativa. Petrópolis: Vozes, 2002.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2003.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração estratégica**: conceitos. São Paulo: Atlas, 2000.

Artigo Recebido em: 27 de junho de 2011.

Artigo Aprovado em: 10 de agosto de 2011.

ENDEREÇO DOS AUTORES

Jeisom de Melo Fajardo

Diretoria de Contas da Marinha - Praça Barão de Ladário, s/nº, Centro
20.091.000 Rio de Janeiro / RJ
jeisom@dcom.mar.mil.br

Stella Regina Reis da Costa

Diretoria de Contas da Marinha - Praça Barão de Ladário, s/nº, Centro
20.091.000 Rio de Janeiro / RJ
stellare@ig.com.br