



Brasília, 11 de janeiro de 2011 - Ano XLIV - Nº 3

TÉCNICA DE INDICADORES DE DESEMPENHO PARA AUDITORIAS

PORTARIA-SEGECEX Nº 33, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2010

SECRETARIA-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Boletim do Tribunal de Contas da União

<http://www.tcu.gov.br>

BTCU@tcu.gov.br

SAFS Lote 1 Anexo I sala 422 - CEP:70042-900 - Brasília - DF
Fones: 3316-7650/3316-7079/3316-7870/3316-7869

Presidente
BENJAMIN ZYMLER

Vice-Presidente
JOÃO AUGUSTO RIBEIRO NARDES

Ministros
ANTONIO VALMIR CAMPELO BEZERRA
WALTON ALENCAR RODRIGUES
UBIRATAN DINIZ DE AGUIAR
AROLDI CEDRAZ DE OLIVEIRA
RAIMUNDO CARREIRO SILVA
JOSÉ JORGE DE VASCONCELOS LIMA
JOSÉ MÚCIO MONTEIRO FILHO

Auditores
AUGUSTO SHERMAN CAVALCANTI
MARCOS BEMQUERER COSTA
ANDRÉ LUÍS DE CARVALHO
WEDER DE OLIVEIRA

Ministério Público junto ao TCU
Procurador-Geral
LUCAS ROCHA FURTADO

Subprocuradores-Gerais
PAULO SOARES BUGARIN
CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA

Procuradores
MARINUS EDUARDO DE VRIES MARSICO
JÚLIO MARCELO DE OLIVEIRA
SERGIO RICARDO COSTA CARIBÉ

SECRETARIA-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO
Secretário-Geral
Fernando Luiz Souza da Eira
segedam@tcu.gov.br

Boletim do Tribunal de Contas da União Especial – v. 1, n. 1 (1982) –
. – Brasília : TCU, 1982- .
v.

Irregular.

A numeração recomeça a cada ano.

Continuação de: Boletim do Tribunal de Contas da União.

Conteúdo: Técnica de Indicadores de Desempenho para Auditorias

Ato administrativo – periódico – Brasil. I. Brasil. Tribunal de
Contas da União (TCU).



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
SECRETARIA-GERAL DE CONTROLE EXTERNO
SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO E AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS DE
GOVERNO

TÉCNICA DE INDICADORES DE
DESEMPENHO PARA AUDITORIAS

SEGECEX / SEPROG
JANEIRO/2011

Tribunal de Contas da União**Internet:** <http://www.tcu.gov.br>**SAFS Quadra 4 Lt. 01****CEP: 70042-900 – Brasília-DF****Secretário-Geral de Controle Externo**

Paulo Roberto Wiechers Martins

Secretário Adjunto de Planejamento e Procedimentos

Marcelo Luiz Souza da Eira

Secretário de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo

Carlos Alberto Sampaio de Freitas

Supervisão

Glória Maria Merola da Costa Bastos – Gerente da 1ª Divisão Técnica da Seprog

Equipe Técnica

Dagomar Henriques Lima

Revisão

Carmen Pereira Rego Meireles

Fábio Mafra

Leonard Renne Guimarães Lapa

Maria Lucia De Oliveira F. de Lima

Brasil. Tribunal de Contas da União.

Técnica de indicadores de desempenho para auditorias / Tribunal de Contas da União. – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2011.

37 p.

1. Auditoria operacional, indicadores de desempenho. I. Título

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Ruben Rosa

PORTARIA-SEGECEX Nº 33, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2010

Aprova o documento Técnica de Indicadores de Desempenho para Auditorias.

O Secretário-Geral de Controle Externo, no uso de suas atribuições e considerando o disposto no art. 32, inciso III, da Resolução-TCU nº 214, de 20 de agosto de 2008:

Considerando que o Plano Estratégico do Tribunal definiu como objetivos estratégicos “Aperfeiçoar a estrutura legal e normativa de suporte ao controle externo” e “Aperfeiçoar instrumentos de controle e processos de trabalho”, resolve:

Art. 1º Fica aprovado o documento “Técnica de Indicadores de Desempenho para Auditorias”.

Art. 2º A Segecex manterá atualizado o documento de que trata o artigo anterior, cabendo-lhe, ainda, o esclarecimento de dúvidas e o recebimento de sugestões para o seu aperfeiçoamento, bem como o acompanhamento de sua implementação.

Art. 4º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

MARCELO LUIZ SOUZA DA EIRA
Secretário-Geral de Controle Externo, em Substituição

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
OBJETIVO.....	8
O QUE SÃO INDICADORES DE DESEMPENHO.....	8
APLICAÇÃO EM AUDITORIA	8
POTENCIALIDADES E LIMITAÇÕES DOS INDICADORES DE DESEMPENHO	10
TIPOS DE INDICADORES DE DESEMPENHO	11
CESTA DE INDICADORES DE DESEMPENHO	13
COMO CONSTRUIR E ANALISAR INDICADORES DE DESEMPENHO	15
PASSO 1 - ANÁLISE DOS OBJETIVOS E DAS AÇÕES.....	15
PASSO 2 - MAPEAMENTO DE PRODUTOS	16
PASSO 3 - FORMULAÇÃO DE PERGUNTAS SOBRE DESEMPENHO	17
PASSO 4 - VERIFICAÇÃO DOS REQUISITOS DE QUALIDADE.....	19
PASSO 5 - SELEÇÃO DOS INDICADORES	21
FIXAÇÃO DE METAS PARA OS INDICADORES SELECIONADOS	22
CONCLUSÃO.....	22
APÊNDICE A – MATRIZES DE INDICADORES DE DESEMPENHO	24
APÊNDICE B – MAPA DE PRODUTOS	26
APÊNDICE C – INDICADORES DE DESEMPENHO EM UMA PÁGINA	28
REFERÊNCIAS.....	29

Lista de Figuras

FIGURA 1 - DIAGRAMA DE INSUMO-PRODUTO E AS PRINCIPAIS DIMENSÕES DE DESEMPENHO	12
FIGURA 3 – PERSPECTIVAS DO <i>BALANCED SCORECARD</i> PARA O SETOR PÚBLICO	14
FIGURA 5 – PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DE INDICADORES DE DESEMPENHO.....	15
FIGURA 4 – MAPA DE PRODUTOS DO PROGRAMA DE HABITAÇÃO POPULAR MORAR MELHOR.....	26

Lista de Quadros

QUADRO 1 - EXEMPLO DE AUDITORIA NA QUAL UM DE SEUS OBJETIVOS ERA AVALIAR INDICADORES DE DESEMPENHO	9
QUADRO 2 - EXEMPLO DE AUDITORIA QUE USOU INDICADORES DE DESEMPENHO PARA SELECIONAR LOCAIS DE REALIZAÇÃO DE ESTUDOS DE CASO.....	9
QUADRO 3 – EXEMPLOS DE PRODUTOS, QUESTÕES SOBRE DESEMPENHO E INDICADORES DO PROGRAMA MORAR MELHOR	18
QUADRO 4 – EXEMPLO DE INDICADOR DE DESEMPENHO QUE NÃO APRESENTA REQUISITOS DE QUALIDADE IMPORTANTES	20
QUADRO 5 – EXEMPLO DE PROCEDIMENTO DE SELEÇÃO DE INDICADORES DE DESEMPENHO	21

INTRODUÇÃO

Na auditoria operacional, os indicadores de desempenho (ID) são usados para medir economicidade, eficácia, eficiência e efetividade. Para isso, usam-se indicadores já existentes ou então construídos e calculados pela própria equipe de auditoria. A equipe pode também recomendar a adoção de indicadores como medida que visa contribuir para aperfeiçoar os sistemas de monitoramento e avaliação.

Este documento reflete a experiência do Tribunal de Contas da União (TCU) na análise e construção de ID no exercício da fiscalização da gestão pública. Além disso, atualiza o documento anterior sobre o mesmo tema (BRASIL, 2000a) e complementa informações do Manual de Auditoria Operacional (BRASIL, 2010b). O documento está organizado por temas, que visam destacar as oportunidades de uso de ID em auditorias, como analisá-los e contruí-los.

Espera-se que a disseminação dessas orientações contribua para que as evidências obtidas da análise desses indicadores tenham maior validade e confiabilidade. Com o objetivo de manter os documentos técnicos do TCU atualizados e compatíveis com as melhores práticas, é importante que os usuários do documento apresentem sugestões com base em suas experiências.

OBJETIVO

1. O objetivo deste documento é orientar as equipes de auditoria a analisar e, se necessário, construir indicadores de desempenho.

O QUE SÃO INDICADORES DE DESEMPENHO

2. Um indicador de desempenho é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas¹.
3. Deve-se ressaltar que os indicadores de desempenho podem fornecer uma boa visão acerca do desempenho que se deseja medir, mas são aproximações do que realmente está ocorrendo, necessitando, sempre, de interpretação no contexto em que estão inseridos.
4. Informações sobre desempenho são essencialmente comparativas². Um conjunto de dados isolado mostrando os resultados alcançados por uma instituição não diz nada a respeito de seu desempenho, a menos que seja confrontado com metas ou padrões preestabelecidos, outras organizações do mesmo ramo de atividade, ou realizada uma comparação com os resultados alcançados em períodos anteriores, obtendo-se assim uma série histórica para análise.

APLICAÇÃO EM AUDITORIA

5. Em razão dos objetivos de se usar indicadores de desempenho em auditoria, sua construção e análise se iniciam na fase de planejamento da auditoria. É nessa fase que são analisados dados preliminares sobre desempenho e a qualidade dos indicadores, bem como são definidos o escopo e o objetivo da auditoria e os locais de realização de estudos de caso.
6. A análise das informações resultantes da apuração dos indicadores construídos pela equipe em geral é realizada na fase de execução, mas isso também pode ocorrer quando da análise de dados preliminares de desempenho, na fase de planejamento. Este documento não trata da análise das informações produzidas pelos ID.

7. A equipe de auditoria aplica conhecimentos sobre indicadores de desempenho (ID) com três objetivos principais:
 - 7.1 analisar a qualidade dos indicadores existentes;
 - 7.2 medir aspectos do desempenho que subsidiarão a avaliação do objeto de auditoria;
 - 7.3 recomendar a utilização de indicadores de desempenho necessários ao bom gerenciamento das ações, quando insuficientes ou inexistentes.
8. Quando o auditado já possui ID, é necessário analisá-los para verificar se eles apresentam as características desejáveis de qualidade. Essa análise preliminar antecede o uso efetivo dos indicadores para realizar análises que ajudem a equipe a formar opinião sobre o desempenho do objeto de auditoria. Os ID adquirem maior importância para a auditoria quando um dos objetivos da fiscalização é examinar os sistemas de monitoramento e avaliação ou mesmo examinar a qualidade dos indicadores como parte do sistema de planejamento³ (ISSAI 3000/1.7, 2004; **Quadro 1**).

Quadro 1 - Exemplo de auditoria na qual um de seus objetivos era avaliar indicadores de desempenho

Exemplo 1 - Em 2008, o Tribunal de Contas da União (TCU) realizou Acompanhamento de Conformidade no Plano Plurianual 2008/2011, com o objetivo de analisar o processo de elaboração e os atributos dos 214 programas finalísticos de governo, com ênfase nos indicadores de desempenho, tendo por critério as disposições do Manual de Elaboração de Programas do PPA 2008/2011 (TC 029.094/2008-0).

Entre outros pontos, a fiscalização concluiu que 24% dos indicadores não apresentaram metas definidas e que, em entrevistas realizadas com seis órgãos setoriais de planejamento, ficou evidente a dificuldade deles em elaborar indicadores e usá-los como fonte de dados para tomada de decisões. Por fim, concluiu que havia problemas de preenchimento dos atributos em 19,2% dos programas, o que representava melhoria com relação aos 55% de programas com falhas nos atributos no PPA 2004/2007 (TC 015.271/2003-4).

9. Quando inexistem ID adequados às necessidades da auditoria, a construção de indicadores pela equipe pode ter por finalidade a formação de opinião sobre o desempenho do objeto de auditoria ou contribuir para aperfeiçoar os sistemas de monitoramento e avaliação existentes. No primeiro caso, a construção de indicadores é uma etapa da coleta e análise de dados preliminares. Na fase de planejamento da auditoria, é necessário obter dados preliminares sobre desempenho e analisá-los visando reunir informações que permitam definir qual será o foco da auditoria (BRASIL, 2010b). Esses dados podem servir para apurar ID que orientarão a decisão sobre quais dimensões de desempenho serão examinadas, quais áreas das atividades do objeto de auditoria serão investigadas ou quais unidades de análise serão selecionadas para exames mais detalhados. Ainda na fase de planejamento, quando não há critérios de desempenho claramente definidos nas normas aplicáveis, a construção de indicadores também pode auxiliar a definir os critérios de auditoria com base em dados realistas.

Quadro 2 - Exemplo de auditoria que usou indicadores de desempenho para selecionar locais de realização de estudos de caso

Exemplo 1 - Em 2008, o Tribunal de Contas da União (TCU) avaliou as estruturas e ações voltadas para o planejamento do sistema de transporte aéreo. Na ocasião, foram visitados seis aeroportos com o objetivo, entre outros, de analisar suas práticas de planejamento para garantir a qualidade do serviço e identificar as principais limitações para a eficácia de suas atividades (TC nº 014.799/2007-0).

Os aeroportos foram selecionados levando-se em consideração sua participação no número total de movimentos de aeronaves nos aeroportos administrados pela Infraero (percentual de participação no total de movimentos de aeronaves). Os quatro aeroportos com maior movimento eram, na ordem, Congonhas (10%), Guarulhos (9%), Brasília (6%) e Galeão (6%), perfazendo 31% do movimento total (gráfico). Como a visita de estudo incluiria o Rio de Janeiro, onde se localiza o Galeão, selecionou-se também o aeroporto Santos Dumont, localizado naquela cidade, e o oitavo aeroporto mais movimentado (3%) do país.

POTENCIALIDADES E LIMITAÇÕES DOS INDICADORES DE DESEMPENHO

10. Na administração pública, a utilização de indicadores de desempenho (ID) para aferir os resultados alcançados pelos administradores é uma técnica relacionada com o conceito de *accountability* (responsabilização) de desempenho. O Ministério do Planejamento estabelece que para cada programa finalístico é obrigatório haver ao menos um indicador. Para os programas de apoio às políticas públicas e áreas especiais⁴, a definição de indicadores é facultativa (BRASIL, 2008). Os indicadores contribuem para a maior clareza sobre o que se deseja alcançar com certo programa de governo e sobre o que as organizações públicas e os programas devem entregar ou produzir. Tanto no modelo contratual quanto no modelo administrativo de responsabilização, que coexistem na administração, os ID são usados para fins de monitoramento e avaliação, embora com graus de importância diferentes.
11. No modelo contratual, procura-se a responsabilização dos agentes públicos mediante contratos de desempenho ou de gestão. Os incentivos para o bom desempenho identificam-se com sanções e recompensas como promoção na carreira, gratificações variáveis segundo o desempenho, repasse de ganhos de eficiência para organizações e funcionários (MELO, 1996). Nesse modelo, os sistemas de mensuração do desempenho devem ser consistentes para permitir a responsabilização dos agentes nos termos do contrato e os ID assumem maior importância.
12. No modelo administrativo, os indicadores integram os planos governamentais, desdobrados por organização e programa, que contêm compromissos públicos com metas de desempenho. Como os incentivos ao bom desempenho não são pecuniários neste modelo, os sistemas de mensuração tendem a ser menos rígidos e as informações dessa natureza usadas principalmente para apoiar o processo decisório (GOMES, 2002).
13. Sendo assim, do ponto de vista da sociedade, os ID contribuem para a transparência sobre como estão sendo usados os recursos públicos e sobre quais resultados estão sendo alcançados. Do ponto de vista da organização pública, os indicadores fazem parte do sistema de *feedback* sobre desempenho e alimentam o processo de aprendizagem organizacional. Para os órgãos de controle, a existência de bons sistemas de monitoramento e avaliação, dos quais os indicadores fazem parte, tornam o ambiente mais auditável. Trata-se, portanto, de ferramenta tanto de planejamento quanto de controle.
14. A principal limitação à construção e uso de ID é a natureza da atividade cujo desempenho se deseja medir. O setor público abrange amplo espectro de atividades e não é possível aplicar um mesmo modelo de monitoramento e avaliação indistintamente.
15. As organizações variam em função de sua atividade (agências de produção, de suporte, profissional e procedimental, na concepção de WILSON, 1989)⁵ e cultura (hierarquista, fatalista, igualitarista e individualista, na concepção de HOOD, 1998)⁶. Essa variabilidade e a natureza da atividade pública (geração de valor público, ao invés da geração de lucro na área privada) impõem limitações à aplicação de modelos únicos, que abrangem tipos padronizados de ID. São exemplos de limitações à construção e uso de indicadores na administração pública:
 - 15.1 carência de conhecimento acumulado e disseminado sobre aferição de desempenho na administração pública;
 - 15.2 imprecisão ou ausência de missão e objetivos declarados, especialmente no modelo administrativo de responsabilização;
 - 15.3 ineficácia dos incentivos ao bom desempenho com base no *ethos* do interesse público em organizações com cultura individualista ou fatalista (HOOD, 1998);
 - 15.4 dificuldade de observação e mensuração de produtos e resultados, simultaneamente observáveis apenas em agências de produção (WILSON, 1989);
 - 15.5 inadequação ou baixa confiabilidade dos sistemas de informação;

- 15.6 pouco uso de informações de monitoramento e avaliação do desempenho para retroalimentar o processo decisório dos programas, o que diminui a relevância do uso de ID;
 - 15.7 dificuldade de incorporar a dimensão qualitativa nos ID;
 - 15.8 custo da apuração de múltiplos indicadores para se obter um quadro da eficiência e da efetividade de um programa.
16. Visando minimizar essas limitações, os diferentes mecanismos de responsabilização por desempenho, de organizações e de culturas organizacionais devem subsidiar a formatação do projeto de auditoria, caso a caso, de modo a torná-la mais eficaz. As limitações referentes a não observação de produtos e resultados em certas atividades de governo serão mais bem compreendidas adiante quando for detalhado o método de construção de indicadores com base em mapa de produtos e impactos.
 17. Como o nome revela, os ID podem apenas indicar como se encontra o desempenho do objeto de auditoria, isto porque o desempenho apresenta diferentes aspectos, desde os conhecidos 4 e's⁷ até derivações como participação social, transparência, equidade. Um ID é incapaz de medir todas as dimensões adequadamente, sendo necessário usar um conjunto deles. A definição desse conjunto de ID depende dos critérios adotados para sua seleção, o que está sujeito aos objetivos da auditoria.
 18. Adicionalmente, nem sempre os ID representam medição direta do desempenho, mesmo que de um único de seus aspectos. Um exemplo de medição direta de eficácia do ensino fundamental seria “número de alunos matriculados no ensino fundamental”. No entanto, também se usam ID para se concluir sobre aspectos mais amplos do desempenho, como a efetividade, quando a métrica não faz a medição direta. Por exemplo, usa-se o “índice de repetência” como um dos fatores a serem considerados na formação de opinião sobre a efetividade do ensino fundamental, que é o que se desejaria medir diretamente. No caso de medição indireta, é necessário que fiquem claros os pressupostos em que se baseia o uso do indicador. O nexó entre o indicador e o fenômeno que se deseja medir deve estar fundamentado em conhecimento técnico-científico aceito.
 19. Para usar ID visando formar opinião sobre o desempenho do objeto de auditoria não é suficiente analisar sua qualidade. Além disso, é preciso que a equipe avalie a qualidade dos sistemas de coleta de dados. Pode ser necessário incluir a análise da qualidade dos dados no relatório de auditoria, o que pode revelar um achado de auditoria, no caso em que a má qualidade prejudique o gerenciamento do desempenho. No entanto, a equipe deve considerar a possibilidade de usar dados que não sejam ideais, com as devidas ressalvas ou ajustes, quando a informação do ID for complementar na construção do argumento ou quando a opção for não usar dado algum.
 20. Em função das dificuldades apontadas, ao examinar informações sobre desempenho, a equipe deve considerar, entre outras questões, se:
 - 20.1 os ID são válidos e justificáveis à luz da relação custo-benefício;
 - 20.2 os procedimentos de coleta produzem dados sobre desempenho precisos, completos e representativos;
 - 20.3 os ID são parte integrante do processo de tomada de decisões.

TIPOS DE INDICADORES DE DESEMPENHO

21. Existem diversas tipologias de indicadores de desempenho. Para os objetivos da auditoria operacional, adota-se uma classificação baseada nas dimensões de desempenho. Como ressaltado pelo Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2010b), as principais dimensões de

desempenho são economicidade, eficácia, eficiência e efetividade. No entanto, é possível identificar aspectos mais específicos do desempenho que podem ser medidos por ID, como, por exemplo, a equidade. A **Figura 1** sintetiza os aspectos do desempenho medidos pelos ID.



Figura 1 - Diagrama de insumo-produto e as principais dimensões de desempenho
 Fonte: BRASIL, 2010b.

22. A classificação dos ID é realizada com base na dimensão de desempenho a qual ele mais se relaciona. Como as próprias dimensões de desempenho não são completamente estanques⁸, a classificação do ID no caso concreto é sujeita à argumentação.
23. Definições de ID como medidores de efeitos ou benefícios ao público (BRASIL, 2010a) referem-se aos indicadores de efetividade. Como a auditoria de desempenho também trata de outras dimensões, a classificação adotada neste documento abrange, além dos indicadores de efetividade, os indicadores de eficiência, eficácia e economicidade (BRASIL, 2010b):
 - 23.1 indicador de economicidade – mede o custo dos insumos e os recursos alocados para a atividade;
 - 23.2 indicador de eficácia – mede quantidade de produto, alcance metas de entrega de bens e serviços;
 - 23.3 indicador de eficiência – mede relações entre quantidade de produto e custo dos insumos ou características do processo, como o tempo de produção;
 - 23.4 indicador de efetividade – mede o alcance dos objetivos finalísticos, traduzidos em solução ou redução de problemas na sociedade.
24. Na prática empresarial atual, os indicadores de desempenho estão relacionados diretamente com o *Balanced Scorecard* (BSC). O BSC (KAPLAN; NORTON, 2004) é um instrumento de comunicação e alinhamento da estratégia da organização, que abrange um sistema de medição do desempenho. Abrange também um conjunto de hipóteses sobre relações de causa e efeito entre os objetivos organizacionais e as ações necessárias para alcançá-los. Os ID medem a execução dessas medidas e o alcance dos objetivos. A classificação dos indicadores com base no BSC ajuda a compreender os diferentes focos adotados ao se examinar objetivos, processos e produtos:
 - 24.1 Indicadores de tendência (*leading indicators*) – medem aspectos que indicam se a organização está no caminho certo para alcançar seus objetivos. Por conseguinte, esses indicadores por si indicam a estratégia adotada para alcançar os objetivos estratégicos.
 - 24.2 Indicadores de resultado ou de ocorrência (*lagging indicators*) – medem o desempenho final de certo processo.

25. Como existe uma cadeia de causa e efeito pressuposta na estratégia, existe também uma cadeia de indicadores de tendência e de resultado. Por exemplo, um indicador de erro na linha de produção é um indicador de tendência da satisfação do consumidor. Por sua vez, a satisfação do consumidor é um indicador de tendência de vendas (resultado). Essa cadeia de causa e efeito indica a estratégia usada para aumentar as vendas. Assim, a classificação dos ID só faz sentido se estiver associada ao objetivo estratégico. Um indicador de resultado de um objetivo pode ser um indicador de tendência de outro objetivo.
26. Existem diversos artigos científicos que tratam da aplicação do BSC no setor público. Na prática, as organizações governamentais vêm adotando o planejamento estratégico e o BSC como ferramentas de gestão, inclusive o TCU. Do ponto de vista teórico, não há consenso sobre como adaptar o BSC ao setor público, mesmo porque as soluções podem variar segundo o tipo de organização. Dessa forma, o modelo apresentado neste documento pode sofrer adaptações ou reinterpretações conforme o contexto.

CESTA DE INDICADORES DE DESEMPENHO

27. O conjunto de ID usados para gerenciar o objeto de auditoria deve cumprir os requisitos de qualidade já mencionados. Para verificar principalmente os requisitos de seletividade e completude, os ID devem ser classificados segundo as principais dimensões de desempenho representadas pelos 4 e's (BRASIL, 2010b).
28. Essas dimensões, combinadas aos aspectos de custo, tempo, quantidade e qualidade, definem uma matriz de indicadores de desempenho (Apêndice A). Alternativamente, os 4 e's podem ser combinados com as perspectivas do BSC (KAPLAN; NORTON, 2004), adaptadas para o setor público, o que define uma segunda matriz de ID (Apêndice A). Essas matrizes devem ser usadas para balancear os indicadores propostos pela auditoria ou como quadro analítico dos indicadores existentes.
29. No primeiro modelo de matriz de ID, custo é o que foi despendido para a aquisição ou produção de insumos ou produtos. Refere-se, por exemplo, a indicadores de custo médio unitário de aquisição de insumos ou a custo médio unitário de produção de bens ou prestação de serviços. Tempo é a duração da execução de certa atividade ou da produção. Quantidade é a medida do número de unidades produzidas ou da demanda atendida. Qualidade refere-se à aferição da satisfação do cliente ou ao cumprimento de padrões de qualidade.
30. Considerando-se a proposta do BSC, a perspectiva de resultado refere-se ao cumprimento da missão da organização, ao alcance de sua visão de futuro, ou do objetivo do programa e está no topo das prioridades. Refere-se ao resultado de longo prazo ou impacto e relaciona-se com a dimensão da efetividade. Os indicadores para a interseção do resultado com a efetividade podem referir-se a objetivos mais gerais de política pública (redução da pobreza, redução do analfabetismo), para os quais contribuem os resultados de programas específicos (transferência de renda, distribuição de livros didáticos).
31. A perspectiva da criação de valor corresponde aos objetivos imediatos da organização, programa ou política de governo. Refere-se ao benefício direto para a população em decorrência dos bens e serviços produzidos, ou seja, à efetividade do objeto de auditoria.
32. A perspectiva do custo corresponde à capacidade de organização dos meios da melhor forma possível para produzir bens e serviços com ônus mínimo para os contribuintes. Abrange indicadores

de arrecadação e de ônus impostos a outras organizações. Refere-se à eficiência operacional e relaciona-se com as dimensões de eficiência e de economicidade. Indicadores na interseção do custo com a eficiência medirão custo médio de produção de uma unidade de bem ou serviço. Na interseção do custo com a economicidade estarão indicadores que medem custo médio dos insumos.

33. A perspectiva da legitimidade corresponde à capacidade da organização obter apoio que sustente suas atividades política e financeiramente. Refere-se ao apoio dos cidadãos, de organizações da sociedade civil, do Poder Legislativo.
34. A perspectiva dos processos internos corresponde aos processos chave da organização que resultam em bens e serviços finais. Dessa forma, refere-se principalmente à eficiência, quando examina a produtividade, a qualidade e o tempo de atendimento ou produção, e à eficácia, quando mede alcance de metas de produção. Abrange, também, indicadores relacionados com atividades meio como pesquisas sobre o público-alvo, gerenciamento de estoques, gestão ambiental (quando não faz parte da missão), segurança no trabalho.
35. A perspectiva da aprendizagem e do crescimento contempla as pessoas que trabalham na organização (desenvolvimento de competências e clima organizacional), as práticas gerenciais, a cultura organizacional e os procedimentos de gestão da informação. Refere-se ao desenvolvimento de condições favoráveis à mudança organizacional, à inovação e ao crescimento da organização por meio do investimento no capital humano.
36. A busca da efetividade, representada pelo cumprimento da missão, alcance da visão (**Figura 2**) ou pelo alcance dos objetivos finais do programa, materializados nos resultados aferidos, deve guiar todas as ações da organização. As demais dimensões do BSC devem sustentar o alcance dos objetivos. Na proposta de Kaplan e Norton (2000, p. 148), as dimensões de criação de valor, custo e legitimidade estão no mesmo nível, seguidas da perspectiva dos processos internos e da aprendizagem e crescimento. Esta última está na base do diagrama, que representa a relação de causa e efeito entre elas, e abrange indicadores de desempenho antecedentes do desempenho nas demais perspectivas.

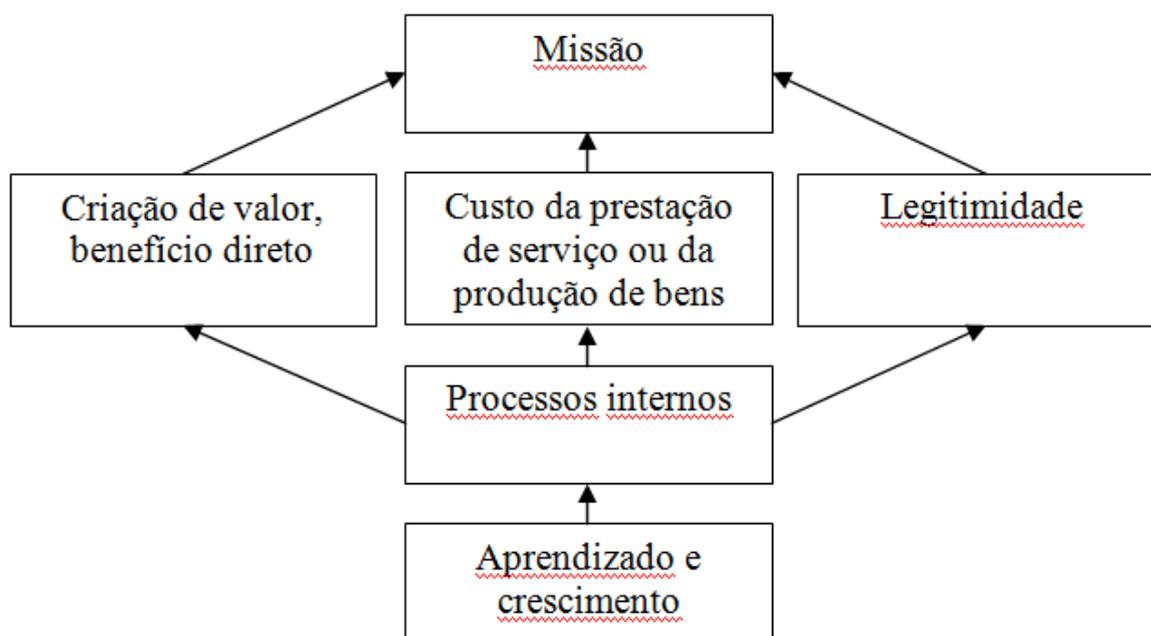


Figura 2 – Perspectivas do *balanced scorecard* para o setor público
 Fonte: adaptado de Kaplan e Norton (2000, p. 148)

- 37. Com base nesse quadro referencial que abrange as dimensões de desempenho usadas em auditoria operacional e as perspectivas do BSC, é possível estabelecer um procedimento de construção de indicadores que recorre também à noção de mapa de produto.
- 38. O mapeamento de produtos é uma técnica usada para explicitar os insumos, produtos intermediários, produtos finais e resultados esperados em um programa ou ação. O mapa resultante é um diagrama que servirá de base para a construção de ID. O Apêndice B apresenta os principais conceitos relacionados com essa técnica, bem como um exemplo de mapa.

COMO CONSTRUIR E ANALISAR INDICADORES DE DESEMPENHO

- 39. Antes de começar o processo de construção de indicadores, a equipe deve pesquisar a existência de indicadores aceitos entre profissionais e especialistas. Deve também pesquisar os indicadores possíveis de serem calculados mediante consulta a sistemas de informação em operação nas organizações auditadas ou em institutos de pesquisa, como o IBGE.
- 40. Provavelmente esses indicadores já aceitos ou acompanhados medirão aspectos relacionados aos resultados esperados. No entanto, os gestores e os auditores podem precisar de indicadores antecedentes referentes a processos de apoio ou que meçam o processo produtivo ou de prestação de serviços com maior detalhe, de forma a identificar problemas de desempenho. Daí a necessidade de as equipes de auditoria conhecerem um método que abranja todo o ciclo, da aquisição de insumos à geração de resultados (**Figura 1**). Este documento trata de um método de construção de ID baseado no mapeamento de insumos, produtos e resultados de um processo.
- 41. Como forma de estruturar um método, a análise e a construção de indicadores de desempenho podem ser pensadas como um processo de 5 passos. O primeiro é a análise dos objetivos e das ações. Os demais passos, que serão detalhados nas seções seguintes, são: 2 – mapeamento de produtos, 3 – formulação de perguntas sobre desempenho, 4 – verificação dos requisitos de qualidade, 5 – seleção dos indicadores.

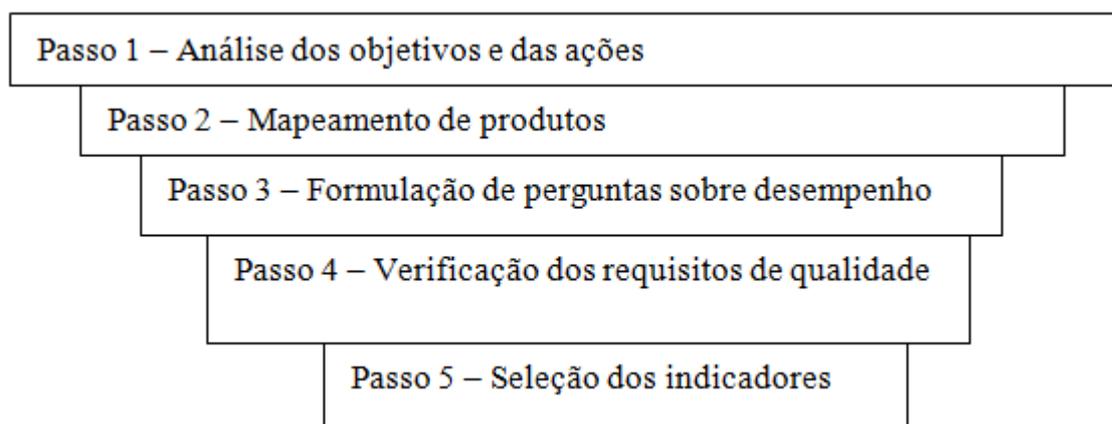


Figura 3 – Processo de construção de indicadores de desempenho

Passo 1 - Análise dos objetivos e das ações

- 42. Os indicadores de desempenho devem medir o que for relevante para o objeto de auditoria (ISSAI 3000/4, 2004). Assim, a seleção ou a análise da qualidade dos ID deve começar pelo exame do alinhamento de objetivos e ações da organização ou do programa. Essa análise pode ser feita examinando-se o planejamento estratégico da organização ou o marco lógico (FERREIRA; CASSIOLATO; GONZALEZ, 2007; BRASIL, 2001; PFEIFFER, 2000) do programa auditado.

Esses dois instrumentos de planejamento vêm se disseminando na administração pública brasileira, mas é possível que o objeto de auditoria tenha usado outros instrumentos. Este documento não tratará das mencionadas ferramentas de planejamento, sobre as quais há literatura específica. Em todo caso, a equipe deve se preparar para examinar criticamente os planos existentes com relação aos objetivos estabelecidos ou resultados esperados e as ações planejadas para alcançá-los.

43. A análise a ser realizada pela equipe inclui responder a perguntas básicas de planejamento, correspondentes à ferramenta 5W2H⁹. Mais especificamente, a partir da análise, a equipe deve responder às seguintes perguntas: os planos apresentam o problema a ser enfrentado ou os objetivos a serem alcançados (caracterização da condição, inclusive com dados quantitativos), os executores das ações (os responsáveis, os executores, quem deve ser consultado antes de certa ação ou quem deve ser informado depois), os resultados esperados (finais e intermediários), como se pretende alcançar os resultados (as ações e a explicitação do vínculo de causa e efeito entre elas e os resultados pretendidos), delimitação da população a qual se visa atender (público alvo) e da população a ser alcançada (beneficiários), a região de abrangência, quanto custarão as ações e quais as respectivas fontes de recursos. As respostas a essas perguntas são importantes para definir o que medir e com qual periodicidade.
44. Os objetivos devem ser analisados levando em consideração o contexto do objeto de auditoria. Objetivos muito específicos podem desencorajar ações que visem aproveitar oportunidades de melhoria fora da trajetória traçada. Além disso, podem existir objetivos qualitativos, os quais não apresentam todos os elementos esperados, como, por exemplo, quanto vai custar, que estabelecem um caminho novo e por isso devem ser analisados levando em consideração essa circunstância.
45. A análise das ações corresponde ao exame das relações de causa e efeito entre os objetivos e as medidas (ações) para alcançá-los. A análise das ações abrange perguntas do tipo: as ações são suficientes para que o objetivo seja alcançado? A ação contribui para o alcance do objetivo? Se a ação for extinta, fará falta? A análise das ações permite identificar a estratégia seguida e definir o que os indicadores devem medir. Junto com a análise das hipóteses que sustentam as relações de causa e efeito, dos recursos necessários e das variáveis de contexto (favoráveis e desfavoráveis), as respostas a essas perguntas são necessárias para definir indicadores de tendência.
46. Caso os elementos necessários à análise não estejam explícitos na legislação ou em documentos de planejamento, a equipe deverá construir essa informação por meio da leitura de outros documentos produzidos pelo programa ou organização, bem como por meio de entrevistas com atores chave e especialistas.

Passo 2 - Mapeamento de produtos

47. O mapa de produtos deve ser elaborado com a participação da equipe do objeto de auditoria, pois são eles quem melhor conhecem as atividades desempenhadas, os produtos resultantes, os objetivos e a missão da instituição. Essa participação contribui para a elaboração de um mapa de produtos capaz de refletir a realidade e não apenas o que está previsto em normas.
48. Uma forma de obter essa participação é por meio da realização de oficina de trabalho¹⁰, envolvendo o pessoal do objeto de auditoria que, sob a orientação da equipe de auditoria, elabora, passo a passo, o mapa de produtos. Os passos a serem seguidos na oficina são:

1º passo. use uma técnica de estímulo à produção de idéias, como o *brainstorming*, para incentivar os participantes a identificar os elementos do mapa. Comece pelo resultado final esperado. Em seguida, identifique os possíveis produtos finais, os intermediários e os insumos. Os elementos identificados devem ser anotados em etiquetas autocolantes (*post-it*);

- 2º passo.** cole em uma grande folha em branco (folha de *flip-chart*) afixada em quadro ou na parede da sala onde se realiza a oficina, em local visível a todos, nesta ordem, da direita para a esquerda, as etiquetas que descrevem o resultado, o produto final, os intermediários e os insumos.
- 3º passo.** verifique quais produtos (A, B, C) deveriam ter sido obtidos numa fase imediatamente anterior à de obtenção do produto final. Colar as etiquetas referentes a esses produtos à esquerda daquela que representa o produto final.
- 4º passo.** verifique quais produtos (X, Y, Z) deveriam ter sido obtidos numa fase imediatamente anterior à de obtenção dos produtos A, B, C, e assim por diante. Cole as novas etiquetas sempre à esquerda das anteriores.
- 5º passo.** aperfeiçoe o mapa, incentivando os participantes da oficina a conferir as relações entre os elementos do mapa, eliminar repetições, preencher lacunas e selecionar pequeno número de produtos que sejam essenciais. A regra prática é usar no máximo dez produtos, embora algumas atividades mais complexas possam exigir número maior. Não demore demais nesse passo. Posteriormente, a equipe deve refletir melhor sobre a configuração final do mapa e depois validá-la com os gestores;
- 6º passo.** ligue os elementos do mapa por setas, demonstrando de que forma esses produtos se relacionam entre si e com o produto final;
- 7º passo.** desenhe o mapa, utilizando programa eletrônico apropriado, normalmente disponível em aplicativos para escritório;
- 8º passo.** valide o mapa com os gestores.

Atenção

- O produto final não deve ser um resultado genérico, mas algo mensurável.
- O uso de bloco de notas autocolantes facilita a montagem do mapa, pois permite que se reorganizem os produtos até se obter uma seqüência adequada.
- A efetiva participação dos gestores é essencial. O papel do auditor na oficina de trabalho deve ser o de facilitador, incentivando os próprios participantes a elaborar o mapa de produtos.
- O tempo deve ser controlado. As discussões acerca de quais produtos devem constar no mapa podem tornar-se acaloradas e prolongar-se demasiadamente.

Passo 3 - Formulação de perguntas sobre desempenho

49. Se o tempo permitir, os ID podem ser construídos na oficina de mapeamento de produtos. Do contrário, é melhor marcar uma segunda oficina do que prolongar demasiadamente a reunião. A equipe, em conjunto com os gestores, deve identificar os produtos chave no mapa. Para isso, é preciso rever os produtos, pois para alguns deles não é necessário desenvolver indicadores pelas seguintes razões:
- 49.1 não são produtos críticos, estão no mapa apenas para facilitar o seu entendimento;
- 49.2 não são produtos que necessitem de monitoramento regular;
- 49.3 são produtos cujo acompanhamento deve ser efetuado no nível operacional e não no nível gerencial. A não ser que a auditoria tenha o escopo bem estreito na melhoria de processo específico, é improvável ser necessário construir ID muito detalhados.
50. A formulação de perguntas sobre desempenho relacionadas com os produtos chave, é crucial na elaboração dos ID. Se durante a oficina tais questões não forem formuladas, partindo-se diretamente para a elaboração dos indicadores, poderão surgir os seguintes problemas:

- 50.1 os indicadores sugeridos não fornecerão informação sobre os aspectos mais importantes do desempenho a ser mensurados;
- 50.2 o número de indicadores propostos será excessivo;
- 50.3 os indicadores propostos tenderão a refletir o resultado final (*outcome*) e produzirão pouca informação sobre produtos cuja obtenção dependa mais diretamente das ações do objeto de auditoria.

ATENÇÃO

O enfoque da oficina não deve recair sobre os indicadores, mas sobre as perguntas acerca do desempenho que os indicadores devem ajudar a responder.

- 51. Os participantes da oficina devem ser instruídos para que se coloquem no lugar dos gestores da organização e do cidadão interessado e formulem as perguntas para as quais gostariam de obter respostas. Essas são as questões que realmente interessam a respeito dos produtos. As perguntas devem ser anotadas em lugar visível a todos.

Quadro 3 – Exemplos de produtos, questões sobre desempenho e indicadores do Programa Morar Melhor¹¹

PRODUTO	PERGUNTA	MÉTRICA DO ID
Família selecionada	O programa prioriza famílias chefiadas por mulheres?	Proporção de famílias beneficiadas chefiadas por mulheres ÷ proporção de famílias chefiadas por mulheres no público alvo x 100
Família selecionada	O programa está atendendo seu público alvo?	Número de famílias beneficiadas com renda familiar mensal igual ou menor do que 3 salários mínimos ÷ número de famílias beneficiadas x 100
Projeto executado	Os projetos estão seguindo o cronograma previsto?	Número de projetos atrasados, paralizados ou não iniciados ÷ número de projetos contratados x 100
Unidade habitacional entregue	As famílias permanecem nas unidades habitacionais entregues?	Número de famílias beneficiadas, residentes na área de intervenção após um ano ÷ número de famílias residentes na área de intervenção x 100
Unidade habitacional entregue	Os beneficiários estão satisfeitos com os projetos?	(2 x índice de satisfação com aspectos construtivos + índice de satisfação com infra-estrutura + índice de satisfação com equipamentos sociais) ÷ 4

Fonte: adaptado de TC 012.278/2003-1

- 52. Após a discussão sobre as questões que foram apresentadas, as mais relevantes devem ser selecionadas. Para essas, os participantes devem identificar/construir ID que forneçam informação para respondê-las. Posteriormente, a equipe deve consolidar o trabalho em uma matriz de indicadores (Apêndice A) e validá-los com especialistas e gestores.

Passo 4 - Verificação dos requisitos de qualidade

53. Ao final do processo de construção de ID, a equipe pode identificar um número grande de potenciais indicadores. Além dos ID construídos, é importante pesquisar os que já são usados e são aceitos pelos profissionais e especialistas da área, sendo fundamentado em conhecimento técnico-científico sobre o fenômeno.
54. O passo seguinte é selecionar os mais relevantes. Essa tarefa, por mais que se tente tornar o critério de seleção objetivo, envolve muito de subjetividade, sendo necessário contar-se com a experiência da equipe do objeto de auditoria.
55. As qualidades desejáveis para os indicadores de desempenho (ID) são usadas como critério para analisar indicadores existentes e para selecionar os melhores indicadores em um conjunto maior. A relação a seguir não é exaustiva, mas apresenta as qualidades mais importantes que os ID devem apresentar.
- 55.1 **Validade:** grau segundo o qual o indicador reflete o fenômeno que está sendo medido. O ID deve ser a expressão dos produtos essenciais de um processo. O enfoque deve ser nos produtos e nos resultados. Assim, o ID deve medir aquilo que é produzido, seja produto intermediário ou final, além dos resultados (*outcomes*).
- 55.2 **Comparabilidade:** propriedade de possibilitar comparações ao longo do tempo e entre diferentes objetos de auditoria.
- 55.3 **Estabilidade:** as variáveis componentes do indicador devem ter estabilidade conceitual, sua forma de cálculo não deve variar no tempo, bem como devem ser estáveis os procedimentos de coleta de dados para sua apuração. Essas são condições necessárias ao emprego de indicadores para avaliar o desempenho ao longo do tempo.
- 55.4 **Homogeneidade:** na construção de indicadores devem ser consideradas apenas variáveis homogêneas. Por exemplo, ao estabelecer o custo médio por auditoria, devem-se identificar os diversos tipos de auditoria, já que para cada tipo tem-se uma composição de custo diversa.
- 55.5 **Praticidade:** garantia de que o indicador realmente é útil para o monitoramento e a tomada de decisões. Para tanto, deve ser testado, modificado ou excluído quando não atender a essa condição.
- 55.6 **Independência:** o indicador deve medir os resultados atribuíveis às ações que se quer monitorar, devendo ser evitados indicadores que possam ser influenciados por fatores externos.
- 55.7 **Confiabilidade:** a fonte de dados utilizada para o cálculo do indicador deve ser confiável, de tal forma que diferentes avaliadores possam chegar aos mesmos resultados (ISSAI 3000/4, 2004).
- 55.8 **Seletividade:** deve-se estabelecer um número equilibrado de indicadores que enfoquem os aspectos essenciais do que se quer medir.
- 55.9 **Compreensão:** o indicador deve ser de fácil compreensão e não envolver dificuldades de cálculo ou de uso. Indicadores que medem mais de uma variável e apresentam métricas não intuitivas podem ser usados, e às vezes devem sê-lo, quando têm aceitação e validade (ISSAI 3000/4, 2004).
- 55.10 **Compleitude:** os indicadores devem representar adequadamente a amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardado o princípio da seletividade e da simplicidade (ISSAI 3000/4, 2004).
- 55.11 **Economicidade**¹²: as informações necessárias ao cálculo do indicador devem ser coletadas e atualizadas a um custo razoável, quando comparado com a utilidade gerencial da informação que ele fornece.
- 55.12 **Acessibilidade:** deve haver facilidade de acesso às informações primárias bem como de registro e manutenção para o cálculo dos indicadores.

- 55.13 **Tempestividade:** a apuração do indicador deve estar disponível quando necessária, em tempo para a tomada de decisão.
- 55.14 **Objetividade:** o indicador deve ser inequívoco sobre o que está sendo medido e quais dados estão sendo usados em sua apuração. A objetividade inclui clareza sobre a definição do indicador, de forma a evitar disputa sobre seu significado, especialmente no caso de indicadores multidimensionais (USAID, 1998).
56. Além dessas qualidades, os indicadores devem ser claros ao especificar as seguintes dimensões de seu cálculo:
- 56.1 base geográfica – território ao qual se refere o indicador. Indicadores que abrangem unidades geográficas menores podem revelar variações de desempenho significativas, por exemplo, dentro de um estado. Essas variações podem sugerir a existência de boas práticas de implementação da ação de governo ou falhas importantes de atendimento;
- 56.2 grupo populacional – a parcela da população a qual se refere o indicador. Indicadores para grupos populacionais específicos, segundo características socioeconômicas podem revelar problemas de equidade no acesso a bens e serviços entregues por ações de governo. Problemas de cobertura podem sugerir a necessidade de criação de ações ou formas de implementação específicas, dentro de políticas mais amplas, de forma a alcançar determinados grupos populacionais;
- 56.3 periodicidade – frequência de cálculo do indicador. Indicadores referentes a períodos de tempo muito longos podem encobrir variações sazonais, por exemplo, importantes para a formulação da política ou para o desenho da forma de implementação;
- 56.4 fontes de informação – origem dos dados usados para apurar o indicador. Podem ser sistemas de informações de institutos de pesquisa ou órgãos governamentais, pesquisas realizadas ou contratadas pelo objeto de auditoria, sistemas internos de informações gerenciais.
57. A relação das qualidades desejáveis para os ID é longa e seus itens são dificilmente observáveis simultaneamente em um único indicador. Apesar de o ideal ser usar os melhores ID, na prática existem conflitos de escolha (*trade-offs*) entre os critérios de qualidade. Por exemplo, o indicador mais representativo pode ser excessivamente caro ou apenas disponível em intervalos de tempo muito longos (USAID, 1998). Para solucionar o conflito, é necessário estabelecer regras de decisão.

Quadro 4 – Exemplo de indicador de desempenho que não apresenta requisitos de qualidade importantes

Programa	Indicadores	Deficiência
0357 - Segurança da Sanidade na Agropecuária	Taxa de conformidade no controle de fronteiras (relação percentual entre as permissões de trânsito de produtos emitidas e o número de partidas inspecionadas)	A métrica do indicador está com a relação invertida, pois se pretende mensurar o percentual das partidas inspecionadas, em relação às permissões de trânsito emitidas. Segundo o Sistema Integrado de Planejamento – SIPLAN do MAPA, o indicador foi calculado em 337% em 26/05/2004. O valor excessivamente alto do indicador é explicado por erro na sua métrica (fórmula de cálculo). Técnicos consultados expressaram reiteradamente que o produto das ações do programa deveria ser o termo de fiscalização emitido e não a partida inspecionada. De fato, esse produto reflete com maior exatidão os esforços empregados na atividade de fiscalização, já que há casos de termos de fiscalizações emitidos que não geram partidas, como por exemplo, no caso de rechaço ou destruição de produtos contaminados. Além disso, o ID não está associado a outros indicadores que permitam obter visão mais abrangente sobre o desempenho do Programa, a exemplo de indicadores de custo. Os ID do programa apresentam problemas de validade e completude.

Obs.: na lei orçamentária de 2009 o programa 0357 tinha 11 ações. Resumidamente, trata de garantir a sanidade vegetal e animal no Brasil, controlando a disseminação de pragas e doenças por meio do comércio internacional, bem como protegendo áreas saneadas e combatendo pragas e doenças no país.

Fonte: adaptado de TC 012.488/2005-5

Passo 5 - Seleção dos indicadores

58. A equipe de auditoria deve definir uma regra para decidir quais são os melhores indicadores e registrá-la claramente em seu relatório. A regra de decisão deve ser discutida com os gestores, pois o consenso sobre os critérios contribuirá para que as conclusões sobre os ID e sobre o desempenho do objeto de auditoria sejam apropriadas pelos gestores.
59. O número de ID a ser acompanhado deve ser o mínimo necessário para garantir que o progresso em direção ao resultado esperado seja suficientemente capturado. Não existe uma regra para definir o número de ID porque ele depende da complexidade do resultado a ser medido e da disponibilidade de recursos para monitoramento e avaliação. A complexidade do que se deseja medir afetará a quantidade de informação necessária para se tomar decisões com base no desempenho (USAID, 1998).
60. Deve-se ter especial cuidado na identificação dos indicadores de desempenho, pois se a avaliação de desempenho do objeto de auditoria for efetivamente considerada nas tomadas de decisão, a incorporação dos indicadores como instrumento dessa avaliação provocará custos de gerenciamento da informação e cobranças em relação ao cumprimento das metas estabelecidas. Portanto, ao se construir ID, deve-se sempre buscar o comprometimento do gestor e observar se os indicadores são úteis para a administração e para os cidadãos interessados.

Atenção

São necessários poucos indicadores. Um número excessivo de indicadores pode provocar trabalho excessivo, com relação aos benefícios que proporciona, e aumentar a possibilidade de que os gestores não os usem para a tomada de decisão.

Deve-se evitar a construção de ID em torno de um único produto, e procurar fazer-se uma distribuição equilibrada deles na matriz de indicadores.

61. Uma regra simples para selecionar os ID é pontuar cada um deles segundo sua aderência a alguns critérios de qualidade e escolher os mais bem pontuados. Essa forma de seleção pode ser sofisticada aumentando o número de critérios de qualidade, diferenciando-os entre critérios classificatórios e de exclusão ou atribuindo-se pesos diferenciados aos critérios (BRASIL, 2010a).

Quadro 5 – Exemplo de procedimento de seleção de indicadores de desempenho

A Secretaria de Assuntos Multiculturais da Austrália (*Australian Office of Multicultural Interests*) usou o seguinte procedimento para selecionar seus ID:

A cada indicador potencial foram atribuídas notas de 1 a 5 nos seguintes quesitos:

- 1) benefício: as melhorias potenciais decorrentes de se usar o indicador na avaliação do desempenho;
- 2) relevância: a importância do indicador para medir o alcance dos objetivos;
- 3) acessibilidade: a disponibilidade de dados para cálculo do indicador;
- 4) controle: o quão direta é a relação entre as atividades do objeto de auditoria e o resultado do indicador.

Multiplicando-se as notas, obtêm-se valores entre 1 e 625 para cada indicador. Foram selecionados os indicadores que obtiveram os maiores produtos. Usando esse critério, os 27 potenciais indicadores inicialmente identificados foram reduzidos para apenas 8.

62. Após a seleção dos indicadores, eles devem ser novamente validados com os gestores. Basicamente, a pergunta que deve fazer é: “Se os gestores necessitarem de resposta a esta pergunta, este indicador de desempenho fornecerá a resposta esperada?”. Provavelmente será necessário revisar os indicadores várias vezes, especialmente em áreas onde não existam medições diretas nem facilidade para obtenção de informações.

FIXAÇÃO DE METAS PARA OS INDICADORES SELECIONADOS

63. Os objetivos devem ter metas associadas a eles, cujo alcance é aferido pelos ID. A fixação das metas cabe aos gestores e à equipe de auditoria cabe analisar sua adequação. Uma forma de fazer essa análise é aplicar o conceito de metas (*targets*) SMART¹³, que enumera as características que elas devem apresentar (RIETBERGEN; BLOK, 2010):
- 63.1 específica – expressar claramente o que deve ser alcançado, sem ambiguidades;
 - 63.2 mensurável – expressar em que medida o objetivo deve ser alcançado em certo intervalo de tempo, permitindo avaliação e feedback;
 - 63.3 apropriada – estar alinhada com os objetivos gerais ou estratégicos, contribuindo para alcançá-los, isto é, ser relevante para medir os objetivos;
 - 63.4 realista – poder ser alcançada no período previsto a custo razoável e considerando as restrições existentes. Levar em conta os objetivos da instituição, o contexto econômico em que está inserida, as limitações orçamentárias, o desempenho anterior. Se as metas não forem realistas, elas serão vistas como meros ideais e não terão influência prática no comportamento do pessoal.
 - 63.5 prazo determinado¹⁴ - expressar o período esperado para seu alcance.
64. Uma característica das metas que poderia ser adicionada ao rol SMART é o de ser desafiadora. Se as metas não forem desafiadoras, elas não encorajarão a implementação de melhorias no sistema. Devem, portanto, ser cada vez mais ambiciosas ao longo do tempo, sem deixar de ser realistas, de maneira a incentivar que a instituição busque a otimização dos resultados, a partir dos recursos disponíveis.

CONCLUSÃO

65. Ainda que se tomem todos os cuidados na elaboração de indicadores de desempenho, eles sempre poderão vir a ser aperfeiçoados à medida que forem sendo usados pelos gestores e pelo controle. Trata-se de uma avaliação crítica dos indicadores em confronto com as necessidades de informação para o monitoramento e avaliação das atividades e para a tomada de decisão. Em contraponto, essa análise periódica deve levar em consideração também algumas qualidades desejáveis dos indicadores como as de estabilidade e comparabilidade.
66. Essa avaliação crítica pode contar com a contribuição de atores externos ao objeto de auditoria, como associações de usuários dos serviços públicos, instituições acadêmicas, outras organizações governamentais, entidades de classe, escalões superiores dos ministérios, entidades governamentais fiscalizadoras, enfim, de todos os que, de certa forma, estão interessados no desempenho do serviço público em exame.

¹ Denomina-se *métrica* à fórmula matemática utilizada para calcular o indicador de desempenho.

² Sobre a comparação de desempenho *vide* a Técnica de Auditoria: Benchmarking (BRASIL, 2000b).

³ O uso de indicadores de desempenho pelas organizações é importante para a gestão pública por resultados e possibilita:

- a) avaliar qualitativa e quantitativa o desempenho global da instituição e dos seus principais programas e/ou departamentos;
- b) acompanhar o desempenho ao longo do tempo e ainda a comparação entre:
 - desempenho anterior x desempenho corrente;
 - desempenho corrente x padrão de comparação;
 - desempenho planejado x desempenho real;
- c) focar as áreas relevantes do desempenho e expressá-las de forma clara, induzindo um processo de transformações estruturais e funcionais que permite eliminar inconsistências entre a missão da instituição, sua estrutura e seus objetivos prioritários;
- d) contribuir para o processo de desenvolvimento organizacional e de formulação de políticas de médio e longo prazos;
- e) melhorar o processo de coordenação organizacional, a partir da discussão fundamentada dos resultados e o estabelecimento de compromissos entre os diversos setores da instituição;
- f) incorporar sistemas de reconhecimento pelo bom desempenho, tanto institucionais como individuais.

⁴ São programas voltados aos serviços típicos de Estado, ao planejamento, à formulação de políticas setoriais, à coordenação, à avaliação ou ao controle dos programas finalísticos, resultando em bens ou serviços ofertados ao próprio Estado, podendo ser composto inclusive por despesas de natureza tipicamente administrativas (BRASIL, 2008).

⁵ Para Wilson, as agências de produção são organizações públicas nas quais produtos e resultados são observáveis, como as empresas estatais. Nas agências procedimentais, como as de assessoramento, os produtos são observáveis, mas os resultados não. Nas agências profissionais, como as forças armadas em tempo de guerra, os produtos não são observáveis, mas os resultados sim. Nas agências de suporte, como os serviços de assistência social, os produtos não são observáveis, mas os resultados sim.

⁶ Para Hood, a teoria cultural poderia explicar o estilo gerencial nas organizações públicas. Em culturas hierarquizadas existe alto comprometimento com normas. São regidas por um *ethos* burocrático e são mais comprometidas com procedimentos do que com resultados. Em culturas fatalistas existe baixo comprometimento com o gerenciamento e com aspirações coletivas, o que pode levar à descrença e à apatia, mas existe tendência a responder a normas externas para evitar punições. Em culturas igualitaristas os indivíduos são internamente pouco competitivos, possuem alto comprometimento interno e trabalham como uma comunidade isolacionista. Em culturas individualistas o gerenciamento por resultados é mais efetivo e os indivíduos regem-se por um *ethos de mercado*.

⁷ Economicidade, eficácia, eficiência e efetividade.

⁸ Como a figura revela, há forte correlação entre eficiência e economicidade, por exemplo.

⁹ Ferramenta de planejamento que consiste em formular e responder a perguntas sobre o projeto ou atividade que será desenvolvido. Seu nome é o acrônimo das palavras em inglês What, Who, Why, Where, When, How, How much. Em português, corresponde às seguintes perguntas: O Que? Quem? Por que? Onde? Quando? Como? Quanto? Em cada caso examinado, é necessário elaborar as perguntas de forma mais específica.

¹⁰ Reunião destinada à troca de idéias e conhecimento prático sobre um assunto.

¹¹ O desenho do programa previa priorizar famílias chefiadas por mulheres. O déficit habitacional brasileiro concentra-se em famílias com renda familiar mensal menor ou igual a 3 salários mínimos. Os projetos eram acompanhados pela Caixa Econômica Federal, que registrava em sistema eletrônico a situação da execução.

¹² O custo da apuração do ID depende principalmente da disponibilidade de dados secundários confiáveis (custo baixo) ou da necessidade de o auditado coletar dados primários (custo alto). No último caso, o custo dependerá do escopo da coleta de dados, do método de coleta e da frequência com a qual é realizada (USAID, 1998).

¹³ Acrônimo das seguintes palavras em inglês: Specific, Mesurable, Appropriate, Realistic, Time-bound. Proposto em Drucker, P. *The Practise of Management*. New York: Harper & Row, 1954.

¹⁴ Mesmo programas de execução contínua devem ter objetivos intermediários, com prazos determinados, cujo alcance pode ser avaliado (BRASIL, 2010a).

APÊNDICE A – MATRIZES DE INDICADORES DE DESEMPENHO

Caso: O programa de combate à carências nutricionais tem por objetivo reduzir a desnutrição entre crianças com idade de 6 e 23 meses. Para isso, descentraliza recursos mediante convênio para que estados e municípios comprem leite e o distribua para as famílias com crianças desnutridas na mencionada faixa etária. A condição nutricional é aferida comparando-se a relação entre altura e peso das crianças com valores de uma tabela estatística que registra a relação esperada. As figuras a seguir relacionam os indicadores propostos pela equipe de auditoria para medir aspectos importantes do desempenho do programa.

Matriz de indicadores de desempenho, relacionando-os com as dimensões de custo, tempo, quantidade e qualidade

DIMENSÕES DE DESEMPENHO	CUSTO	TEMPO	QUANTIDADE	QUALIDADE
Economia	Custo médio do litro do leite			
Eficiência	Custo médio de recuperação nutricional			
Eficácia		Tempo médio de recuperação nutricional	% de cobertura do programa	
Efetividade				% de crianças atendidas que ultrapassaram o percentil 10
Equidade	(recursos per capita repassados aos municípios entre os 10% com maior incidência de carências nutricionais) / (recursos per capita repassados aos municípios entre os 90% com menor incidência de carências nutricionais)			

Fonte: adaptado de TC 012.774/2000-5

Nota: todos os indicadores são apurados anualmente, por município, com base no sistema de acompanhamento do Ministério.

Matriz de indicadores de desempenho, relacionando-os com as dimensões do BSC

DIMENSÕES E PERSPECTIVAS	RESULTADO	CRIAÇÃO DE VALOR	CUSTO	LEGITIMIDADE	PROCESSOS INTERNOS	APRENDIZADO E CRESCIMENTO
Economicidade			Custo médio do litro do leite			
Eficácia					% de cobertura do programa	% do pessoal que trabalha no atendimento aos beneficiários que recebeu o treinamento previsto
Eficiência			Custo médio de recuperação nutricional		Tempo médio de recuperação nutricional	
Efetividade	% de incidência da desnutrição infantil (*)	% de crianças atendidas que ultrapassaram o percentil 10				
Equidade		(recursos per capita repassados aos municípios entre os 10% com maior incidência de carências nutricionais) / (recursos per capita repassados aos municípios entre os 90% com menor incidência de carências nutricionais)				

Fonte: adaptado de TC 012.774/2000-5

Nota: todos os indicadores são apurados anualmente, por município, com base no sistema de acompanhamento do Ministério. (*) Apurado pela Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) do IBGE.

APÊNDICE B – MAPA DE PRODUTOS

1. O mapa de produtos é um diagrama, como um fluxograma, que representa uma linha de produção ou de montagem, onde o importante é o produto gerado em cada fase, em vez do processo (ou atividade) que o gerou. Mapeamento de produtos é uma técnica utilizada para a obtenção de indicadores de desempenho.
2. Produto é um bem ou um serviço resultante de atividade(s) de uma organização ou de um indivíduo. Assim, são exemplos de produtos: estradas asfaltadas, correspondência datilografada, pacientes atendidos. Pavimentar estradas; datilografar correspondências e atender pacientes são atividades das quais resultam tais produtos.
3. O mapa de produtos possui quatro componentes básicos: insumos, produtos intermediários, produtos finais e resultados (Figura 4).

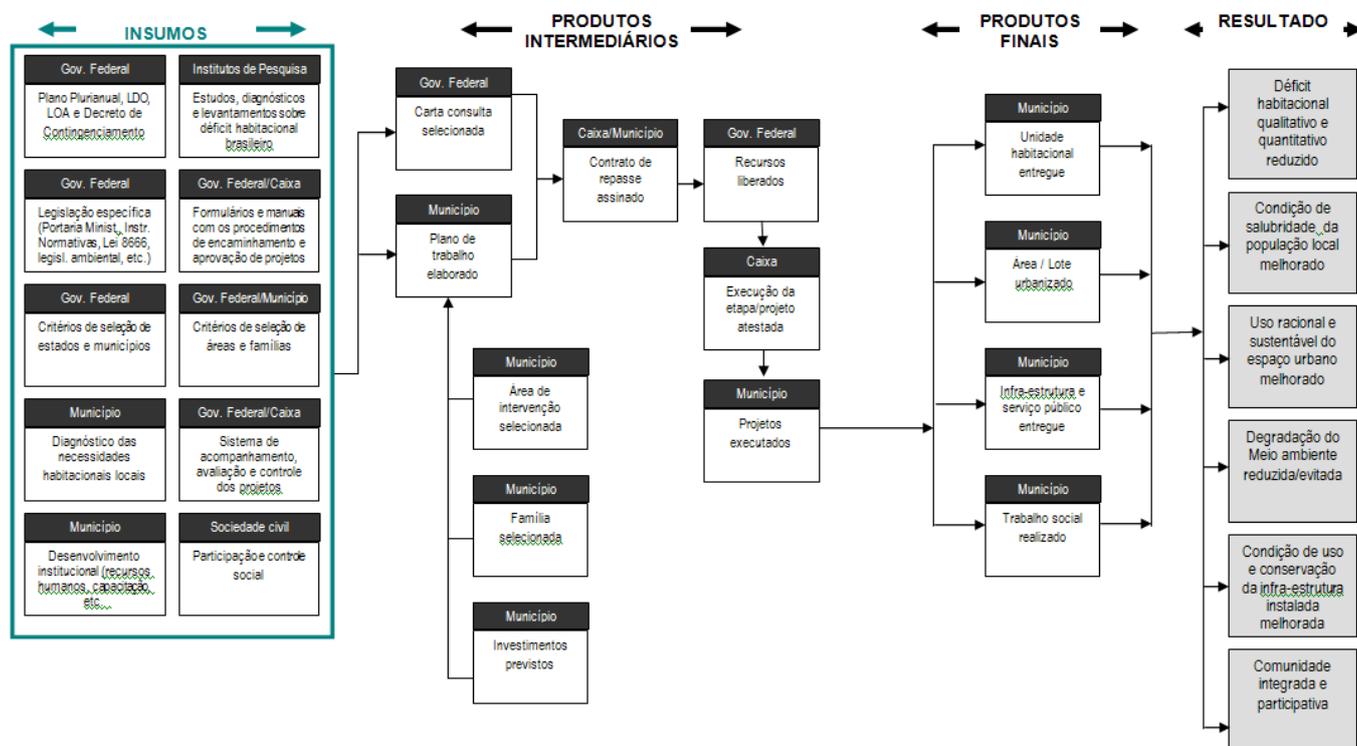


Figura 4 – Mapa de produtos do programa de habitação popular Morar Melhor(1)

Fonte: adaptado de TC 012.278/2003-1

- (1) O Programa Morar Melhor, do PPA 2000-2003, descentralizava recursos para estados e municípios, por meio de contratos de repasse, para construção e reforma de unidades habitacionais, urbanização, construção de infraestrutura e regularização fundiária.

4. Insumos são bens e serviços adquiridos para serem usados no processo de produção. Os produtos intermediários são obtidos a partir dos insumos e que, juntos, dão origem aos produtos finais. Pode-se dizer que os produtos intermediários desempenham o papel de insumos para outros produtos intermediários ou para o produto final.
5. O produto final (*output*) das atividades não deve ser confundido com o impacto (*outcome*) originado dessas atividades. Enquanto o produto final depende apenas do desempenho das atividades, o impacto que ele causa é afetado por condições externas, que fogem ao controle do órgão ou do indivíduo.
6. No mapa de produtos, as setas indicam que o conteúdo da caixa à esquerda (insumo ou produto intermediário) é necessário para que se produza o conteúdo da caixa à direita (produto intermediário ou final). As setas representam processos de transformação de insumos em produtos intermediários e destes em produtos finais. Os resultados imediatos são mais fáceis de serem associados a produtos

finais por setas, mas o mesmo não ocorre com resultados de longo prazo, que, para ocorrer, dependem de diversos fatores, não necessariamente causados pelas atividades do programa ou organização.

7. Os produtos, se identificados adequadamente, são estáveis, mesmo quando os processos aplicados para produzi-los mudam. Essa estabilidade é desejável, pois os ID medem aspectos relacionados aos produtos, o que permite construir indicadores mais estáveis e que permitem comparar o desempenho de diferentes organizações que usam processos distintos para obter os mesmos produtos ou resultados.
8. Uma administração pública voltada para resultados deve direcionar sua atenção para seus **produtos**. Entretanto, esse enfoque pode encontrar alguma resistência por parte de gestores habituados a administrar predominantemente os **insumos** (pessoal, recursos financeiros, instalações) e os **processos** (atividades desempenhadas).
9. O mapa de produtos pode ser empregado em diferentes níveis administrativos: pode ser elaborado para uma instituição, departamento, função, atividade individual ou mesmo para um projeto ou programa.
10. O mapa de produtos é elaborado visando principalmente construir ID, mas ele também permite:
 - 10.1 obter um quadro claro sobre os objetivos do objeto de auditoria;
 - 10.2 mostrar relações de dependência entre os diversos produtos;
 - 10.3 identificar as áreas ou setores do órgão responsáveis pelos produtos críticos (aqueles cuja obtenção é fator determinante do custo, da qualidade e do prazo de obtenção do produto final).

APÊNDICE C – INDICADORES DE DESEMPENHO EM UMA PÁGINA

Indicador de desempenho (ID) é um número, porcentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas

Em auditoria operacional, os ID são usados para medir economicidade, eficácia, eficiência e efetividade. Para isso, usam-se indicadores já existentes ou então construídos e calculados pela própria equipe de auditoria. A equipe pode também recomendar a adoção de indicadores visando contribuir para aperfeiçoar os sistemas de monitoramento e avaliação.

(1) ID de economicidade mede o custo dos insumos e os recursos alocados para a atividade; (2) ID de eficácia mede quantidade de produto, alcance metas de entrega de bens e serviços; (3) ID de eficiência mede relações entre quantidade de produto e custo dos insumos ou características do processo, como o tempo de produção; (4) ID de efetividade mede o alcance dos objetivos finalísticos, traduzidos em solução ou redução de problemas sociais.

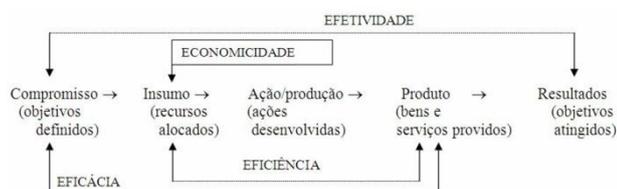


Figura 5 - Diagrama de insumo-produto e as principais dimensões de desempenho

O processo de construção de ID pode ser resumido em 5 passos.

Passo 1 – Análise de objetivos e ações - a equipe deve responder às seguintes perguntas: os planos apresentam o problema a ser enfrentado ou os objetivos a serem alcançados (caracterização da condição, inclusive com dados quantitativos), os executores das ações (os responsáveis, os executores, quem deve ser consultado antes de certa ação ou quem deve ser informado depois), os resultados esperados (finais e intermediários), como se pretende alcançar os resultados (as ações e a explicitação do vínculo de causa e efeito entre elas e os resultados pretendidos), delimitação da população a qual se visa atender (público alvo) e da população a ser alcançada

(beneficiários), a região de abrangência, quanto custarão as ações e quais as respectivas fontes de recursos. As respostas a essas perguntas são importantes para definir o que medir e com qual periodicidade.

Passo 2 – mapeamento de produtos – auditores e auditados devem identificar os insumos, produtos-chave e resultados sobre os quais serão formuladas perguntas de desempenho. Para isso, pode ser usada a técnica do mapeamento de produtos.

Passo 3 – Formulação de perguntas sobre desempenho - os participantes da oficina de trabalho devem ser instruídos para que se coloquem no lugar dos gestores da organização e do cidadão interessado e formulem as perguntas para as quais gostariam de obter respostas. Em seguida, devem-se construir/identificar os ID que forneçam informação para respondê-las. Posteriormente, a equipe deve consolidar o trabalho em uma matriz de indicadores.

Passo 4 – verificação dos requisitos de qualidade – as qualidades desejáveis para os ID são usadas como critério para analisar indicadores existentes e para selecionar os melhores indicadores em um conjunto maior.

- | | |
|--------------------|--------------------|
| (1)Validade | (8)Seletividade |
| (2)Comparabilidade | (9)Compreensão |
| (3)Estabilidade | (10)Compleitude |
| (4)Homogeneidade | (11)Economicidade |
| (5)Praticidade | (12)Acessibilidade |
| (6)Independência | (13)Tempestividade |
| (7)Confiabilidade | (14)Objetividade |

Além dessas qualidades, os indicadores devem ser claros ao especificar as seguintes dimensões de seu cálculo: (1) base geográfica, (2) grupo populacional, (3) periodicidade, (4) fontes de informação.

Os objetivos devem ter metas associadas a eles, cujo alcance é aferido pelos ID. As metas devem ser: (1) específicas, (2) mensuráveis, (3) apropriadas, (4) realistas, (5) ter prazo determinado, (6) desafiadoras.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. *Manual Técnico de Orçamento – MTO 2009*. Brasília, 2008. Disponível em: < [HTTP://www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br)>. Acesso em: 16 nov. 2008.
- BRASIL. _____. *Indicadores de programas: Guia Metodológico*. Brasília: MP, 2010a.
- _____. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria operacional*. Brasília: TCU, 2010b.
- _____. _____. *Indicadores de desempenho e mapa de produtos*. Brasília: TCU, 2000a.
- _____. _____. *Técnica de auditoria: benchmarking*. Brasília: TCU, 2000b.
- _____. _____. *Técnica de auditoria: marco lógico*. Brasília: TCU, 2001.
- FERREIRA, Helder, CASSIOLATO, Martha, GONZALEZ, Roberto. *Como Elaborar Modelo Lógico de Programa: um roteiro básico* (Nota Técnica). Brasília: IPEA, 2007.
- GOMES, Marcelo B. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). *Revista do Serviço Público*, n. 2, p. 36-78, abr./jun. 2002.
- KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. *Organização orientada para a estratégia*. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- INTERNATIONAL Organization of Supreme Audit Institutions. *Implementation Guidelines for Performance Auditing (ISSAI 3000)*. Viena: Intosai, 2004. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(708,1033\)/ISSAI_3000E.pdf](http://www.issai.org/media(708,1033)/ISSAI_3000E.pdf)>. Acesso em: 25 ago. 2010.
- MELO, M. A. Governance e Reforma do Estado: o paradigma agente x principal. *Revista do Serviço Público*, v. 120, p. 67-82, jan./abr. 1996.
- PFEIFFER, Peter. O Quadro Lógico: um método para planejar e gerenciar mudanças. *Revista do Serviço Público (RSP)*, Ano 51 Número 1, p. 81-122, jan-mar 2000.
- RIETBERGEN, M.G.; BLOK, C. Setting SMART targets for industrial energy use and industrial energy efficiency. *Energy Policy*, n. 38, p. 4339-4354, 2010.
- USAID. *Guidelines for indicator and data quality*. Washington: USAID, 1998.