

# Indicadores de desempenho como instrumentos de auditoria e gestão, a partir da experiência do TCU

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt

**I**ndicadores de desempenho (ID) são instrumentos de seleção e organização das informações relativas à gestão, com base em critérios de utilidade para a avaliação da qualidade e dos resultados da gestão. O conceito de Indicadores de desempenho não é alheio ao mundo da gestão empresarial<sup>1</sup>. De fato, um dos principais instrumentos de controladoria empresarial é o de “painel de controle”<sup>2</sup> ou *balanced scorecard*<sup>3</sup>, documentos ou sistemas de informação que recolhem de forma sistematizada a informação relevante sobre a gestão, as atividades e o atingimento dos objetivos de uma organização. Pela sua própria natureza, tais “painéis” representam a reunião de conjuntos de indicadores de desempenho considerados relevantes por cada gestor. Em nível internacional, o setor público vem trazendo para si, em ritmo crescente, esta modalidade de controle tanto como instrumento de apoio à administração quanto para auditorias de natureza operacional<sup>4</sup>. Os ID têm como principal valor agregado, para gestores e auditores, a possibilidade de selecionar e focar as áreas mais relevantes do desempenho, além de expressá-las de forma clara.

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt  
é Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas da União

No Brasil, o uso do conceito de Indicadores de desempenho no setor público vem sendo fortemente impulsionado pela atuação de controle do Tribunal de Contas da União, inserindo os recursos utilizados para a realização de auditorias de natureza operacional. Este texto é uma síntese do roteiro técnico que define e orienta a utilização das técnicas de Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos em tais auditorias, destinando-se essencialmente a uma disseminação

<sup>1</sup> Martin; Santos; Dias Filho, 2004, pp. 16-17

<sup>2</sup> Também denominado em diversos idiomas, cuadro de dirección, cuadro de mando ou tableau de bord.

<sup>3</sup> Bonnefoy, 2003, pp. 28-29

<sup>4</sup> Ramió, 1999, pp. 228-229 para a definição de “painel de controle” e sua incorporação ao setor público, e p. 249 para extensa bibliografia sobre o seu desenvolvimento no setor empresarial; Mas & Sullà, 1998, p. 13 et seqs. IGAE, 1997, para uma descrição minuciosa da inserção dos indicadores de desempenho num sistema de planejamento estratégico das organizações públicas. Para um survey extenso dessas práticas no setor públicode mais de 60 países, Bonnefoy, 2003, pp. 13-14

simplificada desse instrumento<sup>5</sup>. A partir desse material básico, foram acrescentados considerações e esclarecimentos adicionais derivados da literatura técnica internacional, que não chegam a modificar, em nenhum aspecto relevante, a estrutura da orientação original do TCU<sup>6</sup>.

## 1) INDICADORES DE DESEMPENHO – CONCEITOS BÁSICOS

Conceitualmente, 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 preestabelecidas

Reparemos que o indicador representa a “variável” que se está medindo, ou seja, caracteriza a dimensão que se quer avaliar. Os valores efetivamente medidos e os valores desejáveis para cada indicador são habitualmente denominados de métricas do indicador de desempenho respectivo. Também o conjunto de valores desejados é denominado com frequência de metas.

Os indicadores quase sempre são compostos por variáveis de naturezas comuns a toda atividade social:

- custo (p. ex., custo unitário, custo total programado),
- tempo (p. ex. prazos estabelecidos, tempo total por tarefa);
- quantidade (p. ex. produção total, demanda atendida); e
- qualidade. (p. ex. satisfação do cliente, padrões de qualidade)

Em outras palavras, os dados que irão compor um indicador de desempenho serão, muito provavelmente, relativos ao custo, ao tempo, à quantidade ou à qualidade da atividade que se quer avaliar.

Quando determinada atividade pode ser descrita satisfatoriamente através de dados unidimensionais muito simples e facilmente quantificáveis e mensuráveis (ex: quilometragem de estradas conservadas; número de alunos matriculados no 1o grau), não temos propriamente o uso de indicadores, mas de simples medições de desempenho. O uso dos Indicadores de desempenho se faz necessário quando não é possível efetuar tais mensurações de forma direta, sendo a abordagem da avaliação mais complexa e multidimensional. Indicadores são assim uma alternativa para a medição do desempenho em profundidade, embora não forneçam uma mensuração direta dos resultados. Nos exemplos acima considerados, se quisermos avaliar não apenas o resultado bruto (ex: quilometragem de estradas conservadas), mas também a qualidade desse resultado, temos que acrescentar vários outros dados, combinados, para montar indicadores que reflitam todo o conjunto de ações que gerou aquele resultado bruto (ex: o custo incorrido pela administração para conservar cada quilômetro de estrada).

<sup>5</sup> Ainda que o uso majoritário dessas técnicas seja na realização de auditorias de natureza operacional, nada impede que sejam aplicadas em missões de consultoria ou na própria atividade gerencial da organização.

<sup>6</sup> Em razão dessa natureza de síntese para divulgação mais ampla, a maior parte do texto representa, explicitamente, o conteúdo do roteiro técnico do Tribunal (TCU, 2000), permanecendo com o autor deste artigo a responsabilidade pelo sentido das alterações e acréscimos que introduz. Quando a informação provier de outra fonte, esta origem será explicitamente referenciada.

Indicadores de desempenho, portanto, são aproximações à realidade multidimensional da gestão, fornecendo uma boa visão acerca do resultado que se deseja medir, desde que, sempre, recebam dos seus usuários uma interpretação compatível com o contexto em que estão inseridos.

Esta interpretação é portanto essencialmente comparativa. Um ID ganha significado quando é colocado num quadro de referência de acompanhamento e avaliação do desempenho:

- ao longo do tempo, dentro da mesma dimensão refletida pelo ID (comparando-se o desempenho anterior e o desempenho corrente); ou
- comparando o desempenho corrente com algum padrão de comparação independente (seja ele um padrão genérico ou o desempenho de outras organizações ou atividades similares); ou ainda
- cotejando o desempenho planejado e o desempenho realmente verificado.

Anglès<sup>7</sup> usa o sugestivo nome de “comparadores” para mencionar os valores ou bases de comparação dos quais os indicadores de desempenho necessitam para que tenham um significado. E os comparadores podem vir de várias fontes: padrões ou *standards* emitidos por organismos públicos ou internacionais; valores majoritários (representam o resultado mais comum em uma atividade determinada); valores ótimos (os melhores obtidos por uma entidade ou atividade comparável); preços de mercado de determinado produto ou serviço; comparador de tendência (séries históricas em unidades não-monetárias ou em moeda constantes).

## 2) QUALIDADES DESEJÁVEIS NUM INDICADOR DE DESEMPENHO

Para construir um conjunto de ID, é necessário selecionar de um leque quase infinito de possibilidades de informação (sobre custo, tempo, quantidade ou qualidade da atividade avaliada) aqueles subconjuntos que tenham utilidade para as finalidades de quem especifica o ID e de quem virá a utilizá-lo. Para isso, existem requisitos ou critérios de qualidades que orientam o auditor quanto às características desejáveis em um ID:

- Representatividade: o indicador deve ser a expressão dos produtos essenciais de uma atividade ou função; o enfoque deve ser no produto (*output*): medir aquilo que é produzido (tendo presente a distinção entre produtos intermediários e finais), ou os impactos (*outcomes*) desses produtos fora do âmbito da atividade ou função examinada. É preciso portanto evitar a confusão comum entre o produto (o que é produzido por cada atividade) e o processo (como, por que meios é produzido o resultado);
- Homogeneidade: na construção de indicadores e na sua interpretação devem ser consideradas apenas variáveis homogêneas. Assim, não se pode comparar historicamente custos unitários quando as composições respectivas foram alteradas ao longo do tempo; não se pode também comparar dados de naturezas ou composições heterogêneas .
- Praticidade: o indicador deve realmente funcionar na prática e servir ao processo de tomada de decisão. A verificação dessa condição é, evidentemente, empírica: o ID deve ser testado, modificado ou excluído quando não atender às necessidades dos usuários a que se destina. A praticidade implica também em que a informação trazida pelo indicador esteja disponível em tempo oportuno para atender às necessidades do processo de tomada de decisão<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Anglès, 1999, p. 54

<sup>8</sup> IGAE, 1997, p. 142

- **Independência:** o indicador deve medir os resultados atribuíveis às ações que se quer monitorar, devendo ser evitados indicadores que possam ser significativamente influenciados por fatores externos (também se descreve tal qualidade como “focalizado em áreas controláveis”<sup>9</sup>). Isto deve ser observado também na dimensão temporal (o valor do indicador relativo ao resultado alcançado em um período de tempo deve ser consequência das atividades realizadas durante esse mesmo período, e não antes ou depois dele<sup>10</sup>);
- **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 empíricos (é possível, naturalmente, que existam diferentes interpretações para um ID, mas não se deve escolher um ID cujos valores medidos diferem significativamente entre avaliadores diferentes)
- **Seletividade:** deve-se estabelecer um número equilibrado de indicadores que enfoquem os aspectos essenciais do que se quer monitorar. Indicadores demais representam um custo por vezes proibitivo de levantar e manter, e podem confundir a interpretação com excesso de prioridades, enquanto um número insuficiente não dá conta de abarcar os aspectos mínimos da gestão que se tem que considerar; a seletividade tem o seu simétrico na qualidade seguinte:
- **Cobertura:** os indicadores devem representar adequadamente a amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardado o princípio da seletividade e da simplicidade.
- **Simplicidade:** o indicador deve ser de fácil compreensão e não envolver dificuldades de cálculo ou de uso (desproporcionais à capacidade de tratamento da informação dos responsáveis pela gestão e pela avaliação)
- **Capacidade de ser medido:** o indicador deve materialmente ser passível de medição para o âmbito subjetivo, temporal e geográfico para o qual se lhe quer calcular, o que requer que se cumpram as seguintes características:<sup>11</sup>
  - ❖ **Economicidade:** as informações necessárias ao cálculo do indicador devem ser coletadas e atualizadas a um custo razoável, em outras palavras, a manutenção da base de dados não pode ser dispendiosa frente aos benefícios esperados da utilização do indicador; como componente da economicidade, pode-se também suscitar a não-redundância (cada ID deve ser único e não repetir informações ou dimensões de outro ID escolhido<sup>12</sup>)
  - ❖ **Acessibilidade:** deve haver possibilidade e facilidade de acesso às informações primárias bem como de registro e manutenção para o cálculo dos indicadores.
  - ❖ **CrITÉrios definidos:** o indicador deve ter a ele associada uma clara definição dos critérios aplicáveis para determinação de seu valor

<sup>9</sup> Bonnefoy, 2003, p. 23

<sup>10</sup> IGAE, 1999, p. 141 (qualidade de “relação com as atividades do exercício”)

<sup>11</sup> Este critério ou qualidade (“Capacidade de ser medido”) é uma adaptação a partir de IGAE, 1997, p. 141-142, que incorpora de maneira mais precisa e completa os conceitos de Economicidade e Acessibilidade do TCU.

<sup>12</sup> Bonnefoy, 2003, p. 23

- Estabilidade: a estabilidade conceitual das variáveis componentes e do próprio indicador bem como a estabilidade dos procedimentos para sua elaboração são condições necessárias ao emprego de indicadores para avaliar o desempenho ao longo do tempo (trata-se de um reflexo intertemporal do princípio da homogeneidade já examinado).

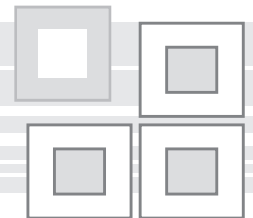
No caso de um indicador quantitativo de natureza estatística, podem ser aplicados os critérios estatísticos de qualidade dos estimadores.<sup>13</sup> Esta natureza de indicador, porém, é pouco freqüente no contexto habitual de auditorias realizadas por entidades de controle externo.

Estas qualidades devem naturalmente ser apreciadas no contexto em que se insere a utilização do ID. Assim, a instalação numa organização de procedimentos de coleta e análise de informações para preparação de ID pode ser trabalhosa a princípio, caso não existam as referidas informações. Estariam assim, aparentemente, comprometidas a economicidade e a acessibilidade. No entanto, a análise que concluiu pela conveniência daquele ID pode deixar claro que a disponibilidade e o uso daquelas informações é imprescindível para o atingimento dos objetivos da gestão (ou seja, quando não se poderia gerenciar validamente sem dispor e usar tais informações), quando então o levantamento dos indicadores já representa em si mesmo um passo para a correção de uma falha estrutural na organização ou programa. Em outro caso, a existência de erros ou lacunas na coleta ou estruturação da informação pode requerer uma modificação considerável das especificações ou dos procedimentos relativos a essa informação como consequência da implantação dos ID. Aparentemente, rompe-se com a estabilidade, mas essa ruptura é nesse caso também imprescindível para que as demais qualidades (especialmente a confiabilidade) possam ser associadas aos indicadores (ou seja, neste caso a série histórica acumulada não tem utilidade para comparação, devendo ser utilizada apenas a série que se inicia com a correção dos problemas detectados na implantação do ID)

É necessário ressaltar que, pese a que os esforços de medida e objetividade permitam que boa parte dos indicadores possa ser quantificada, é possível que alguns dentre eles sejam, legitimamente, de natureza qualitativa, porque muitos aspectos do desempenho da ação pública são também qualitativos<sup>14</sup>. Neste caso, podem seguir uma escala ordinal (ex: excelente, bom, ruim e péssimo), situação que permite em alguns casos algum tipo de quantificação através da atribuição de pesos a estas categorias qualitativas.<sup>15</sup>

### 3) DIMENSÕES DO DESEMPENHO MEDIDAS PELOS INDICADORES

A estrutura teórica da auditoria de natureza operacional desenvolveu diferentes perspectivas para abordar desempenho de uma atividade ou função. São as chamadas dimensões de desempenho, cuja utilidade não se limita à teoria. As dimensões do desempenho orientam também a construção de Indicadores de desempenho, oferecendo os vários ângulos da atividade



<sup>13</sup> IGAE, 1997, p. 142.

<sup>14</sup> Anglès, 1999, p. 50

<sup>15</sup> IGAE, 1997, pp. 123 e 154-155. Para uma descrição em profundidade da heurística do tratamento de dados qualitativos, sugerindo vastas possibilidades a este tipo de indicadores, vide Pereira, 2001.

examinada que os ID construídos devem abranger, de forma a oferecer uma visão da gestão com um grau de relevância razoável. São as dimensões de desempenho de uso consagrado:

Dimensão	Definição
Economicidade	minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade
Eficiência	relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados, em um determinado período de tempo
Eficácia	grau de alcance das metas programadas, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados
Efetividade	relação entre os resultados alcançados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados) que motivaram a atuação institucional
Eqüidade	medida da possibilidade de acesso aos benefícios de uma determinada ação por parte dos grupos sociais menos favorecidos em comparação com as mesmas possibilidades da média do país

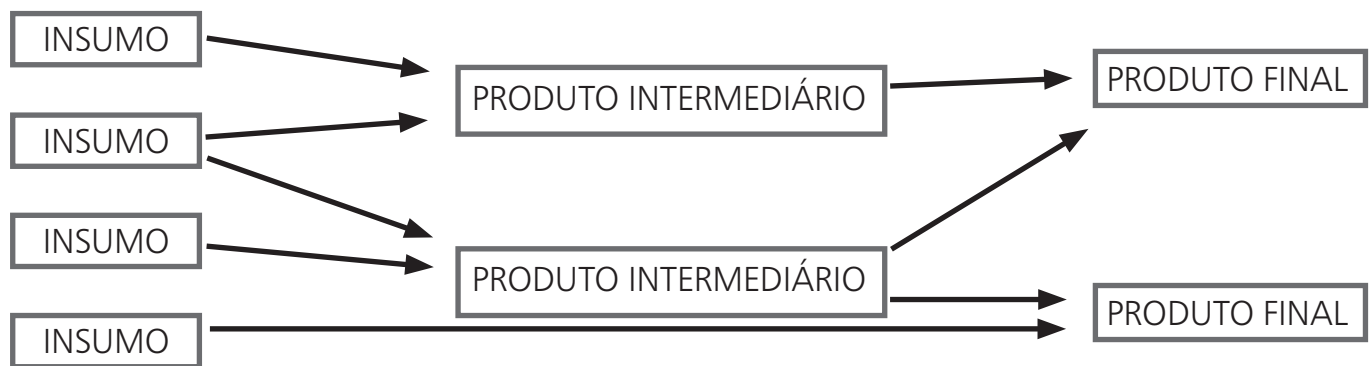
Atentar para as dimensões de desempenho permite escolher um “mix” de indicadores que cubra suficientemente os objetivos da avaliação que se pretende (por exemplo, de nada adiantaria analisar a economicidade dos custos de uma organização – que não consiga produzir os serviços para os quais foi criada – baixas eficiência e eficácia – nem resulte em qualquer impacto positivo na sociedade – baixa efetividade). Desta forma, é necessário em uma análise distribuir os ID’s de forma que abranjam, em seu conjunto, todas ou a maioria das dimensões do desempenho. A escolha desse “mix” dependerá, uma vez mais, da contextualização do trabalho que se realiza: a dimensão de eqüidade, por exemplo, tem muito mais relevância em organizações e programas de perfil assistencial; aquelas instituições relativas às funções típicas do poder de polícia estatal (fiscalização em geral, regulação de atividades privadas) apresentam em geral pautas de ação muito mais rígidas, nas quais a eficiência e a efetividade ganham maior importância.

***(...) a dimensão de eqüidade, por exemplo, tem muito mais relevância em organizações e programas de perfil assistencial; aquelas instituições relativas às funções típicas do poder de polícia estatal (fiscalização em geral, regulação de atividades privadas) apresentam em geral pautas de ação muito mais rígidas, nas quais a eficiência e a efetividade ganham maior importância.***

#### 4) MAPA DE PRODUTOS – CONCEITO E ELABORAÇÃO

O Mapa de produtos é uma técnica de análise organizacional utilizada para a obtenção de indicadores de desempenho. Desde logo, a palavra produto tem uma conotação muito precisa nesta técnica: PRODUTO é um bem, um serviço ou uma condição resultante de atividade(s) de uma organização ou de um indivíduo. (são exemplos de produtos: “benefícios de um programa”, “estradas conservadas”, “correspondência datilografada”. “pacientes atendidos” ; já quando se fala em “implementar um programa”, “conservar estradas”, “datilografar correspondência” e “atender pacientes”, está-se tratando das atividades das quais resultam tais produtos).

Um mapa de produtos é um arranjo gráfico no qual se alinham três componentes básicos: insumos, produtos intermediários e produtos finais. Ele se assemelha a uma linha de produção ou de montagem, onde o importante (e o que fica registrado graficamente) é o produto gerado em cada fase, em vez do processo (ou atividade) que gerou o produto. Abaixo apresentamos a estrutura básica de um mapa de produto:



No mapa de produtos as setas indicam que a existência do conteúdo da caixa à esquerda (insumo ou produto intermediário) é necessária para que se produza o conteúdo da caixa à direita (produto intermediário ou final).

Para a elaboração de um mapa de produtos, deve-se contar preferencialmente com a participação do pessoal da instituição auditada, pois é quem melhor conhece 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 da instituição.

Uma forma de viabilizar essa participação é por meio da montagem do mapa de produtos em de *workshops* que contem com a participação do pessoal-chave da instituição ou do programa auditado que, sob a orientação da equipe de auditoria, vai montando, passo a passo, o mapa de produtos. Neste procedimento, os possíveis produtos identificados a partir de um momento inicial de *brainstorm* são classificados entre insumos, produtos intermediários e produtos finais, após o que são vinculados entre si por relações de causalidade (um produto que é necessário para a obtenção do seguinte). No mesmo passo, são definidos não mais de dez produtos que sejam essenciais para a função ou atividade sob exame (“produtos-chave”), que serão os pontos de partida essenciais da construção dos indicadores de desempenho.

Algumas recomendações devem ainda ser observadas na geração de um Mapa de Produto:

- a) o produto final não deve ser um resultado genérico, mas algo mensurável.; assim, de nada adianta definir o produto final como “fiscalização abrangente realizada”, o que seria aceitavelmente substituído por “ações de fiscalização realizadas e encerradas atingindo os resultados previstos na legislação”
- b) o uso de bloco de notas autocolantes facilita a montagem do mapa, pois permite que se reorganizem os produtos até ser obtida uma seqüência adequada;

- c) a efetiva participação dos auditados é essencial; o papel do auditor em auditoria operacional no *workshop* deve ser o de facilitador, incentivando os próprios participantes a elaborar o mapa de produtos; caso o auditor tenha elaborado suas próprias propostas de produtos a considerar, ele deve aguardar para expô-las tão somente após encerrada a apresentação e acolhimento das propostas dos integrantes da organização, exatamente para evitar que a posição do auditor no processo iniba ou direcione o raciocínio original dos gestores e técnicos;
- d) o tempo deve ser controlado, já que as discussões acerca de quais são os produtos que devem constar no mapa podem tornar-se acaloradas e prolongar-se demasiadamente.

Para identificar os produtos-chave, voltam a cobrar importância os aspectos de custo (ex: produtos cuja obtenção demanda muito mais recursos que os demais), criticidade no processo produtivo (ex: produto de cuja obtenção dependem vários outros) e tempo: (produto que determina o tempo total gasto na obtenção do produto final). Para identificar os produtos-chave é preciso recorrer ao mapa de produtos e rever os produtos.

## 5) FORMULANDO INDICADORES DE DESEMPENHO A PARTIR DO MAPA DE PRODUTOS

Os produtos-chave identificados no Mapa de produto são também a chave para a construção de indicadores de desempenho. A fase crucial na elaboração dos indicadores de desempenho é então a formulação de questões sobre economicidade, eficiência, eficácia e efetividade em torno dos produtos-chave<sup>16</sup>. Definidos estes, todos os participantes do *workshop* devem ser instruídos para que se coloquem no lugar dos gerentes da instituição e tentem definir as perguntas para as quais provavelmente gostariam de obter respostas a respeito dos referidos produtos. Essas são as questões que realmente interessam a respeito dos produtos. Os participantes devem também indicar se tais perguntas referem-se à economicidade, à eficiência, à eficácia ou à efetividade. Chegando a um consenso, os produtos e as perguntas devem ser anotados em lugar visível a todos. A resposta a estas perguntas, então, será um embrião de indicador de desempenho.

Usando o exemplo da seção anterior, se o produto-chave é “ações de fiscalização realizadas e encerradas atingindo os resultados previstos na legislação”, algumas questões que poderiam ser formuladas, e as propostas de indicadores correspondentes, poderiam ser as seguintes:

Dimensão	Questão formulada	Proposta de indicador
Eficiência	Quanto custa cada ação de fiscalização realizada e encerrada atingindo os resultados previstos na legislação?	Custo por ação (custo total / número de ações de fiscalização realizadas e encerradas atingindo os resultados previstos na legislação)
Eficácia	Qual a proporção de ações bem-sucedidas, tendo por resultado os previstos na legislação ?	Grau de sucesso da fiscalização (total de ações de fiscalização encerradas / total de ações de fiscalização e encerradas atingindo os resultados previstos na legislação)
Efetividade	Quais as conseqüências da ação de fiscalização sobre o cumprimento da lei pelos administrados ?	Série histórica da evolução do número de infrações à lei tal como previstas na legislação

<sup>16</sup>Sem descartar a dimensão da equidade, caso a atividade auditada tenha um caráter assistencial ou distributivo.



É importante destacar que enfoque do *workshop* não deve recair sobre os indicadores, mas sobre as questões que os indicadores devem responder. Se durante o *workshop* com o pessoal chave, tais questões não forem formuladas, partindo-se diretamente para a elaboração dos indicadores, vários problemas poderão surgir:

- a) os indicadores sugeridos não refletirão os produtos-chave que se deseja mensurar;
- b) será proposto um número excessivo de indicadores;
- c) existirá uma tendência em se sugerir indicadores que reflitam o impacto do produto final, ou de um único produto (*outcome*), em vez dos produtos cuja obtenção depende tão-somente das ações da instituição (é claro que indicadores de efetividade deverão ser considerados, mas em conjunto com outros que abordem as demais dimensões, que estão mais sob a esfera de influência da ação do organismo examinado).

Identificados os indicadores, a equipe de auditoria provavelmente contará com um número muito grande de potenciais indicadores. O passo seguinte é selecionar os mais relevantes. Essa tarefa, por mais que se tente tornar objetivo o critério de seleção, envolve muito de subjetividade, sendo extremamente necessário contar-se com a experiência do pessoal da instituição auditada. Por isso, embora essa tarefa possa ser realizada diretamente pela equipe de auditoria, deve ser reiterado que:

- a) são necessários poucos indicadores; um número excessivo de indicadores irá sobrecarregar a instituição na obtenção de informação necessária ao seu cálculo (“Os indicadores devem ser suficientes para cobrir todos os aspectos importantes do programa, serviço ou organização analisados, mas não podem ser tantos que ocultem estes aspectos importantes.”<sup>17</sup>).
- b) é preciso que os indicadores cubram a maior parte dos produtos-chave<sup>18</sup> e forneçam informações de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Deve-se evitar a concentração de indicadores em torno de um único produto, e procurar fazer-se uma distribuição equilibrada dos indicadores entre produtos e entre dimensões.
- c) os indicadores de desempenho devem ser comparativos. Por exemplo: número de treinamentos efetuados não é um indicador, mas sim número de treinamentos efetuados comparado com o número planejado.

Após a identificação dos indicadores, deve-se proceder à sua “depuração”, mediante entrevistas com os gerentes da instituição para se discutir com eles a adequação desses indicadores. Basicamente, a pergunta que deve ser colocada para eles é: “Se os gerentes 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.

<sup>17</sup> Anglès, 1999, p. 48; o mesmo autor propõe (p. 55) que “uma bateria de indicadores, portanto, deve mover-se entre quatro e seis indicadores”.

<sup>18</sup> Para alguns desses produtos, pode não ser necessário desenvolver indicadores de desempenho, pois eles não serão produtos críticos para a organização ou programa (estão no mapa apenas para facilitar o seu entendimento) ou não serão produtos que necessitem de monitoramento regular (por serem produtos cujo acompanhamento deve ser efetuado no nível operacional e não no nível gerencial, ou por serem conseqüências automáticas de outros produtos, estes sim monitorados)

## 5) MANTENDO E UTILIZANDO INDICADORES DE DESEMPENHO

O passo final consiste na fixação de metas de desempenho a serem atingidas pela instituição, que deverão ser aferidas pelos indicadores de desempenho elaborados. Cabe aos gestores a fixação de tais metas, devendo ao auditor tão-somente verificar se elas são:

- 1) Realísticas: levam em conta os objetivos da instituição, o contexto econômico em que está inserida, as limitações orçamentárias, o desempenho anterior, etc;
- 2) Exeqüíveis: são passíveis de serem atingidas, pois se não forem, elas serão vistas como meros ideais e não terão influência prática no comportamento da instituição;
- 3) Desafiadoras: são desafiadoras, pois se não forem, elas não encorajarão a se efetuarem melhorias no sistema; devem, portanto, ser cada vez mais ambiciosas ao longo do tempo, de maneira a incentivar que a instituição busque a otimização dos resultados, a partir dos recursos disponíveis;
- 4) Comparáveis: podem ser comparadas internamente à instituição, ou externamente, com outras instituições de reconhecido bom desempenho na área;
- 5) Claras: são facilmente identificáveis; não sendo, podem utilizar termos ambíguos na sua definição.

Alguns modelos mais sofisticados de Indicadores de desempenho prevêm a combinação matemática entre os diversos indicadores (mediante ponderações de diversas naturezas) para montar indicadores compostos por outros indicadores.<sup>19</sup> Ainda que isso possa ser contemplado a nível teórico, enxergamos pouca praticidade na sua utilização ao nível atual de desenvolvimento da técnica.

É necessário ressaltar que a definição de metas (ou critérios) para o valor esperado dos indicadores é essencial para a realização da maior parte dos projetos de auditoria de natureza operacional, uma vez que estas são exatamente a comparação de condições

encontradas com critérios predeterminados. No entanto, em situações nas quais se está exatamente montando um sistema de indicadores a partir de uma realidade em que não existem<sup>20</sup>, é admissível que uma primeira etapa de trabalho seja apenas a montagem e validação do sistema de indicadores (tanto mais quanto mais precária for a disponibilidade prévia das informações requeridas). Após um determinado período em que este sistema seja posto em prática, uma segunda etapa pode ser a interpretação dos indicadores e a fixação de metas para os mesmos.

Por fim, não se pode esquecer que a produção da informação relativa a indicadores de desempenho pode sofrer inúmeros percalços, tanto em razão da dificuldade e custo intrínsecos à sua elaboração quanto em função de interesses dos prestadores de informação em direcionar de tal ou qual maneira os dados (interesse este que será tanto maior quanto mais influência tiverem os indicadores de desempenho na gestão da organização ou programa<sup>21</sup>). Desta forma, a plena utilização dos indicadores não prescinde da adoção de rotinas de validação permanente da informação coletada, mediante controles internos e mecanismos de auditoria apropriados. Esta necessidade, porém, não representa apenas um ônus para a organização: na medida em que as dimensões selecionadas pelos indicadores de desempenho são relevantes para a missão da entidade ou programa, uma atenção constante sobre os dados correspondentes reforça a percepção e a consciência dessas prioridades dentro de todos os segmentos envolvidos - utilizando a formulação do Ministério de Fazenda do Chile, "eliminar inconsistências entre os afazeres da instituição e seus objetivos prioritários"<sup>22</sup>.



<sup>19</sup> IGAE, 1997, p. 161 et seqs.

<sup>20</sup> Casos típicos de um trabalho de consultoria ou de auto-desenvolvimento da própria administração da organização.

<sup>21</sup> Anglès, 1999, pp. 54-55 oferece um breve rol de possibilidades de manipulação dos indicadores (acelerar ou retardar gastos correntes ou de capital; retardar a contratação de pessoal para minimizar o custo da folha de pagamento; diferir as despesas discricionárias, alterar o método de contábil alocação de despesas gerais; substituir registros contábeis no regime de competência pelo regime de caixa, e vice-versa).

<sup>22</sup> Bonnefoy, 2003, p. 16, Recuadro 1

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Anglès, 1999. Anglès, Ferran Termes i. L'auditoria de performance. Barcelona: Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1999.
- Bonnefoy, 2003. Bonnefoy, Juan Cristóbal. Los indicadores de evaluación del desempeño: una herramienta para la gestión por resultados en América Latina. Santiago: ILPES, 2003.
- IGAE, 1997. Espanha. IGAE – Intervención General de la Administración del Estado. El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público – guía, fundamentos técnicos y aplicación Cprox. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1997.
- Martin; Santos; Dias Filho, 2004. Martin, Nilton Cano; Santos, Lílian Regina; Dias Filho, José Maria. *Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria*. In Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 34, p. 7 - 22, janeiro/abril 2004
- Mas & Sullá, 1998. Más, Jordi & Sullá, Emili. Manual de disseny de quadres de comandament. Barcelona : Generalitat de Catalunya, 1998
- Pereira, 2001. Pereira, Júlio Cesar. Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para ciências da saúde, humanas e sociais. São Paulo:Edusp, 2001.
- Ramió, 1999. Ramió, Carles. Teoría de la organización y administración pública. Madrid: Tecnos, 1999
- TCU, 2000. Brasil. Tribunal de Contas da União. Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos. Brasília : TCU,Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000