

A AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY* - ESTUDO DE CASO NA MARINHA DO BRASIL

RESUMO

As reformas da Administração Pública Brasileira feitas sob o auspício da *New Public Management* introduziram os conceitos de *corporate governance* e *accountability* no seio dos órgãos Governamentais, levando ao desenvolvimento e implementação de sistemas de avaliação e de monitoramento do desempenho. Neste contexto, o objetivo deste artigo é analisar a adequabilidade do sistema de monitoramento das atividades da Administração Pública Brasileira, através de um estudo de caso na Marinha do Brasil. Em particular, avalia-se o grau de aderência, em termos de âmbito e extensão de análise, da Auditoria de Avaliação de Gestão ao Programa de Desenvolvimento de Submarinos da Marinha do Brasil (PROSUB), face ao modelo de auditoria aplicada a projetos preconizado pelo *Deutsches Institut für Interne Revision* (DIIR). Partindo de uma análise comparada, os resultados sugerem um alinhamento parcial entre as áreas e as etapas de auditoria a projetos previstas no DIIR e as que são contempladas na Auditoria de Avaliação da Gestão no PROSUB. Dada a importância estratégica do PROSUB, e para garantir a regular prestação de contas, quanto à eficiência, eficácia e economicidade da sua gestão, sugere-se que o âmbito da Auditoria de Avaliação da Gestão ao Programa, passe a incluir as áreas que à luz do DIIR são fundamentais numa auditoria aplicada a projetos desenvolvidos pela Administração Pública.

Palavras-chave: Administração Pública; Gestão de Projetos; Auditoria; *Accountability*; *Corporate Governance*; Brasil.

THE PUBLIC-SECTOR AUDITING AS AN *ACCOUNTABILITY* INSTRUMENT – A CASE STUDY IN THE BRAZILIAN NAVY

ABSTRACT

The Brazilian Public Administration reforms made under the New Public Management philosophy introduced the concepts of corporate governance and accountability in governmental bodies, leading to the development and implementation of assessment and performance monitoring systems. In this context, the aim of this paper is to examine the appropriateness of the monitoring system of the Brazilian Public Administration activities. Using a case study in the Brazilian Navy, this study analyzes the degree of compliance, in terms of scope and extent of analysis, between the procedures adopted in the Management Assessment Audits of the Submarine Development Program of the Brazilian Navy (PROSUB), and the procedures recommended by the Standard for Auditing Project of the *Deutsches Institut für Interne Revision* (DIIR). The results suggest a partial alignment between the audit areas and audit steps promoted by the DIIR model and those adopted in the Management Assessment Audits of the PROSUB. Given the strategic importance of PROSUB, and to ensure the regular accountability regarding the efficiency and effectiveness of its management, it is suggested that the scope of the Management Assessment Audits to the Program include the audit areas that are considered as relevant by the DIIR to be applied to projects developed by Governments.

Keywords: Public Administration; Project Management; Auditing; *Accountability*; *Corporate Governance*; Brazil.

Tânia Menezes Montenegro¹
André Luiz Igreja Celente²

¹ Doutora em Ciências Empresariais, na especialização em Contabilidade, pela Universidade do Minho, Portugal. Professora Auxiliar do Departamento de Gestão da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Portugal. Portugal. E-mail: taniab@eeg.uminho.pt

² Mestre em Estudos de Gestão pela Universidade do Minho, Portugal. Capitão de Fragata (IM) da Marinha do Brasil. Brasil. E-mail: andrecelente@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

As recentes descobertas de extensas jazidas de petróleo e gás natural situadas na Plataforma Continental Brasileira, chamaram a atenção da nação para a importância de seu patrimônio no mar e para a necessidade de garantir a sua proteção contra eventuais ameaças e agressões. Dessa forma, o Brasil decidiu investir no fortalecimento de suas Forças Armadas e no desenvolvimento de sua indústria militar de defesa (Decreto n. 6703, 2008).

Alinhado com as orientações contidas na Estratégia Nacional de Defesa, o Programa de Desenvolvimento de Submarinos da Marinha do Brasil (PROSUB) visa capacitar o país a projetar e construir submarinos convencionais e nucleares, prevendo a construção de quatro submarinos convencionais e de um submarino de propulsão nuclear, para além da construção de uma Unidade de Fabricação de Estruturas Metálicas, de um estaleiro e de uma base naval, dedicados à construção, manutenção e apoio logístico de submarinos (Coordenadoria-Geral do Programa de Desenvolvimento de Submarino com Propulsão Nuclear [COGESN], 2013; Marinha do Brasil [MB], 2015b).

Dada a dimensão e relevância do PROSUB, grande tem sido a preocupação da Marinha do Brasil com a apropriada gestão e monitoramento dos projetos afetos a esse Programa, de modo a permitir que seus objetivos sejam alcançados no tempo, custo e qualidade previstos. Nessa medida, o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de controle externo da Administração Pública Federal Brasileira, monitora o andamento dos projetos afetos ao Programa desde o seu início, contribuindo para o seu adequado desenvolvimento junto à COGESN, órgão vinculado à Marinha do Brasil e responsável pelo gerenciamento do PROSUB. Além disso, de modo a permitir uma visão integrada de todas as ações necessárias à consecução do PROSUB e viabilizar o seu acompanhamento e controle, a Marinha do Brasil organizou o gerenciamento dos projetos afetos ao Programa a partir de boas práticas de gestão de projetos, adotando o modelo desenvolvido pelo *Project Management Institute* [PMI] (2013), no seu guia *Project Management Body of Knowledge* (PMBok) (COGESN, 2013).

A preocupação da Marinha do Brasil com a adequada gestão e monitoramento dos projetos afetos ao PROSUB, vem ao encontro do movimento que ficou conhecido como a *New Public Management* (Hood, 1991). Esse movimento levou à adoção do estilo de Administração Pública gerencial, em que a repercussão das melhores práticas de gestão privada contribuiu para a introdução do conceito de *corporate governance* nos órgãos Governamentais, passando a avaliação e o monitoramento do desempenho a constituir parte

indispensável de uma gestão moderna dos serviços públicos (Jund, 2006).

No âmbito das atividades de monitoramento do PROSUB, compete ao Centro de Controle Interno da Marinha do Brasil (CCIMAR), como órgão responsável pela auditoria interna, efetuar a avaliação dos processos de gestão desenvolvidos no âmbito desse Programa, realizando, anualmente, Auditorias de Avaliação da Gestão, tendo por base normas e padrões estabelecidos por organismos nacionais e internacionais da área da auditoria (TCU, 2011).

Não obstante o esforço de institucionalização de modernas práticas de gestão pela Marinha do Brasil, e a importância do sistema de monitoramento das atividades adotado no âmbito da Administração Pública Federal Brasileira, a eficácia da Auditoria de Avaliação da Gestão como instrumento de avaliação da prestação de contas por parte dos órgãos Governamentais do Brasil tem sido questionada. Em recente entrevista concedida ao jornal O Globo, de 08 de dezembro de 2014, o ex-ministro da Controladoria-Geral da União (CGU), Jorge Hage, questionou o contributo das Auditorias de Avaliação da Gestão, sobretudo no que se refere à fiscalização das empresas Estatais, afirmando que esse tipo de auditoria é um procedimento formal e burocrático, e de baixa eficácia para fins de controle (Hage, 2014).

Em face do exposto, dada a importância estratégica do PROSUB, considerando que a atividade-fim da COGESN é o gerenciamento dos projetos afetos ao Programa e, que as atividades de monitoramento exercidas pelos órgãos do Sistema de Controle Governamental Brasileiro são desenvolvidas tendo por base a legislação Brasileira e os padrões de auditoria adotados por organizações internacionais (TCU, 2011), a questão de partida que motivou a realização do presente estudo decorre da necessidade de analisar a adequabilidade das atividades de monitoramento da Administração Pública Federal Brasileira. Em particular, qual o grau de alinhamento das Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas no PROSUB face às melhores práticas internacionais utilizadas nas auditorias aplicadas a projetos?

Deste modo, este artigo tem por objetivo analisar o grau de aderência, em termos de âmbito e extensão de análise, das Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas no PROSUB, face aos procedimentos de avaliação utilizados nas auditorias aplicadas a projetos, preconizados por organismos internacionais da área da Auditoria, em particular, face ao *Standard for Auditing Project* do *Deutsches Institut für Interne Revision* [DIIR] (2008). A escolha do modelo de auditoria aplicado a projetos preconizado pelo DIIR deve-se ao fato desse *framework* incorporar orientações específicas sobre as práticas de auditoria a projetos gerenciados a

partir do PMBoK (modelo usado no gerenciamento do PROSUB).

Este estudo contribui empiricamente para a literatura da área da Gestão Pública, fazendo uma reflexão sobre a adequabilidade dos sistemas de monitoramento dos projetos desenvolvidos no âmbito da Administração Pública Federal Brasileira, tomando como referência o processo de auditoria realizado pelo CCIMAR no PROSUB, amparado nos padrões e normas de auditoria propostos por organismos internacionais. O trabalho constitui também um contributo para o aperfeiçoamento do processo de monitoramento dos projetos desenvolvidos no âmbito da Marinha do Brasil, bem como daqueles desenvolvidos por outros órgãos da Administração Pública Federal Brasileira.

Após esta introdução, faz-se uma breve caracterização do modelo de Administração Pública gerencial para, em seguida, descrever o processo de monitoramento e avaliação das atividades governamentais no âmbito da Administração Pública Federal Brasileira e, em particular, da Marinha do Brasil. Apresenta-se, posteriormente, o caso em estudo, fazendo-se a sua contextualização, e indicando a metodologia utilizada para, a seguir, apresentar e analisar os resultados obtidos. Seguem-se as considerações finais.

2 O MODELO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL

A adoção do estilo de Administração Pública gerencial é reflexo de um movimento global conhecido como *New Public Management* que surgiu como resposta ao esgotamento do modelo de gestão pública do final da Segunda Guerra Mundial e que previa um papel intervencionista do Estado sobre a economia (Harvey, 2005). Ao cenário de escassez de recursos públicos e de enfraquecimento do poder Estatal, somou-se um sentimento generalizado de repulsa à burocracia característica do modelo Estatal então em vigor, disseminando-se na opinião pública a ideia de que o setor privado possuía o modelo de gestão ideal. Foi nesse contexto que o modelo de administração gerencial se implantou no setor público de diversos países a partir da década de 1980 (Abrucio, 1997).

O modelo gerencial de Administração Pública contribuiu para o desenvolvimento de um conjunto de doutrinas de reforma administrativa, sustentadas na profissionalização dos servidores públicos e na adoção de práticas gerenciais do setor privado como elementos indispensáveis para a melhoria dos resultados organizacionais (Hood, 1991). O enfoque central é a adaptação para o setor público de práticas de gestão do setor privado, pressupondo a profissionalização da gestão pública, a redução da máquina estatal, o estabelecimento de

objetivos mensuráveis, a definição de padrões de desempenho e medidas de avaliação, a utilização disciplinada e parcimoniosa dos recursos públicos, a criação de mecanismos para responsabilização dos agentes públicos, bem como a ênfase no controle dos resultados da gestão (Hood, 1995). Subjacente ao estilo de administração gerencial está o conceito de *corporate governance*, que subentende um sistema de decisões e práticas de gestão voltadas para a determinação e controle do desempenho e da direção estratégica das corporações, promovendo a regular prestação de contas (*accountability*) por parte dos gestores públicos, de forma a assegurar que estes atuem com eficiência, eficácia e economicidade, e de acordo com os interesses da sociedade (Slomski, Mello, & Tavares, 2008).

As reformas da Administração Pública desenvolvidas no âmbito da *New Public Management* influenciaram a Contabilidade, a Auditoria, a *accountability*, bem como o processo de governança corporativa das entidades do setor público (Christensen & Laegreid, 2007; Groot & Budding, 2008; Lapsley, 2008), e o Brasil não foi exceção.

À semelhança de outros países, a Administração Pública Brasileira passou nas últimas décadas por diversos movimentos transformadores no intuito de proporcionar um melhor gerenciamento dos recursos materiais, financeiros e humanos sob a sua tutela, atendendo à crescente demanda da sociedade por serviços públicos de qualidade (Jund, 2006). Nos anos de 1990, após diversas tentativas de corrigir as distorções do modelo burocrático, que vigorou nas décadas anteriores, houve a segunda grande reforma do Estado Brasileiro, implantando-se o estilo gerencial de Administração Pública. Segundo Castro (2008), a influência do estilo gerencial na Administração Pública Brasileira resultou em importantes alterações na legislação, culminando com a inclusão, pela Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998, do Princípio da Eficiência no *caput* do artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil [CRFB] (1988), que trata dos princípios que regem a Administração Pública do Brasil.

A adoção do estilo de Administração Pública gerencial no Brasil consolidou um novo modelo de gestão pública que preconiza o gerenciamento por resultados e a busca da eficiência, eficácia e efetividade da gestão governamental. Esse novo ambiente, caracterizado pelo fortalecimento de uma cultura de gerenciamento baseado em resultados, exigiu a conformação de uma nova abordagem para a *accountability*, a fim de torná-la capaz de gerar informações de melhor qualidade para a gestão pública (Castro, 2008; Gomes & Magliano, 2014).

As transformações trazidas pela *New Public Management* tiveram um profundo impacto na forma

como os governos dos Estados passaram a conduzir a Administração Pública, levando ao desenvolvimento e implementação de sistemas de gestão e de aferição de desempenho (*performance*) capazes de proporcionar maior eficiência e eficácia ao serviço público, com a adoção de boas práticas de *corporate governance* na gestão governamental (Šević, 2004).

3 O MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO DAS ATIVIDADES GOVERNAMENTAIS – A AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

O escopo da atividade da Administração Pública contemporânea pode-se subdividir em quatro setores fundamentais: 1) o núcleo estratégico - centro no qual se definem a lei, as políticas e o modo de as fazer cumprir; 2) as atividades exclusivas - garantem diretamente que as leis e as políticas públicas sejam cumpridas e financiadas, e integram as forças armadas, a polícia, a agência arrecadadora de impostos, as agências reguladoras, de financiamento, fomento e controle dos serviços sociais e da seguridade social; 3) os serviços não-exclusivos - compreendendo os serviços de educação, de saúde, culturais e de pesquisa científica, e 4) a produção de bens e serviços para o mercado - formado pelas empresas estatais (Peters & Pierre, 2012). Considerando a abrangência de tais atividades, a profissionalização da gestão pública, e a crescente ligação entre o Estado e a Sociedade na prestação de serviços públicos, vislumbra-se que Administração Pública não é mais um ator autônomo na execução das suas políticas, dependendo muitas vezes do setor privado e/ou do terceiro setor para alcançar seus fins. Tal como Peters e Pierre (2012) realçam, as transformações trazidas pela *New Public Management* se, por um lado, vieram aumentar a eficácia e a legitimidade do Estado, por outro, também lhe vieram impor maiores exigências de prestação de contas e controle.

Nesse contexto, a auditoria do setor público, ganha especial relevo, sendo considerada fundamental para o fornecimento de informações e avaliações independentes e objetivas relativas à aplicação dos recursos públicos, à gestão e execução de políticas, programas ou ações públicas, quer aos órgãos de fiscalização, quer aos responsáveis pela *governance*, quer aos cidadãos em geral (*International Organization of Supreme Audit Institutions* [INTOSAI], 2013).

A auditoria do setor público, também designada de auditoria governamental é um campo de especialização da auditoria que compreende o exame e a avaliação da gestão pública, seus processos e resultados, visando certificar a adequada e oportuna aplicação dos diversos recursos públicos na busca do bem comum da sociedade (Jund, 2007).

Contribui para criar condições para que os serviços públicos sejam prestados de forma adequada e reforça a expectativa de que as organizações públicas e seus servidores venham a desempenhar suas funções de maneira eficaz, eficiente, ética e de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis (INTOSAI, 2013). O *Institute of Internal Auditors* [IIA] (2012) argumenta ainda que uma auditoria do setor público reforça a responsabilização e a integridade das organizações do setor público, aumentando a confiança dos cidadãos.

De acordo com a INTOSAI (2013) existem três tipos de auditoria do setor público: 1) auditoria financeira (*financial audit*), cujo enfoque principal consiste em certificar a fidedignidade e adequabilidade das informações disponibilizadas nos relatórios financeiros e contábeis de uma organização pública e se essa informação é apresentada em consonância com a estrutura de relato financeiro aplicável; 2) auditoria de desempenho (*performance audit*), que se destina a certificar se as intervenções e programas governamentais estão sendo realizados em conformidade com os princípios da economia, eficiência e eficácia e se há espaço para melhorias (o desempenho é analisado e comparado face a critérios adequados, e as causas de desvios a esses critérios ou outros problemas são analisados, permitindo fornecer recomendações para a melhoria); e 3) auditoria de conformidade (*compliance audit*), realizada para certificar se as informações, as atividades e as transações financeiras estão em conformidade com as normas, regulamentos, códigos, leis, políticas e princípios gerais que regem a boa gestão do setor público.

O IIA (2012) estabelece que as atividades de auditoria do setor público exigem, no mínimo, um mandato formal para a sua aplicação, a independência da equipe de auditoria face à entidade auditada, a garantia de acesso sem restrições à entidade auditada (aos bens de sua propriedade, à informação produzida e aos recursos humanos), um financiamento suficiente para desenvolver as atividades, uma liderança competente da equipe de auditoria, uma equipe de auditoria imparcial, objetiva e competente, o apoio das partes interessadas na auditoria, e o uso de normas de auditoria emitidas por organismos profissionais.

4 O MONITORAMENTO E A AVALIAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL BRASILEIRA NO ÂMBITO DAS ATIVIDADES DA MARINHA DO BRASIL

O monitoramento e a avaliação da Administração Pública são poderes-deveres dos órgãos Estatais aos quais a Constituição e as leis

atribuem essa função. No Brasil, esta atribuição é exercida pelo Congresso Nacional, com o apoio dos órgãos de controle externo e interno, que constituem o Sistema de Controle Governamental da Administração Pública Federal Brasileira, conforme estabelece a CRFB (1988).

O Sistema de Controle Governamental Brasileiro está previsto nos art. 70 a 74 da CRFB (1988) e nos art. 75 a 82 da Lei n. 4320 (1964). Seus órgãos componentes têm por missão monitorar o processo de prestação de contas que se estabelece entre os administradores públicos e o Congresso Nacional, na qualidade de representante dos cidadãos Brasileiros que delegam recursos e poderes ao Estado para realização do bem comum, conforme o disposto no art. 70, da CFRB (1988). Tal como refere Jund (2006), o Sistema de Controle Governamental está estruturado em três níveis: 1) o controle externo, exercido pelo Congresso Nacional, com auxílio do TCU; 2) o controle interno de cada um dos três Poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário; e 3) o controle interno integrado mantido em conjunto pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e, coordenado pela CGU, que é órgão do Poder Executivo.

O controle externo governamental é competência do Poder Legislativo e fica a cargo do Congresso Nacional, que o exerce com auxílio do TCU, cujas competências constitucionais privativas constam dos art. 33, § 2º, 71 a 74 e 161 da CRFB (1988), e principais atribuições legais são reguladas pela Lei n. 8443 (1992). Entre outras competências, o TCU aprecia as contas anuais do Presidente da República, dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos; e realiza inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (CRFB, 1988; Lei n. 8443, 1992).

Embora tenha autonomia para fiscalizar diretamente os órgãos da Administração Pública Federal, por iniciativa própria ou por determinação do Congresso Nacional, o TCU conta com o apoio dos órgãos de controle interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário nas atividades de fiscalização, auditoria e prestação de contas. Os órgãos de controle interno funcionam como interface do sistema, prestando as informações e realizando as averiguações que lhes forem solicitadas.

O Controle Interno Governamental é formado pelo controle interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e o controle interno integrado, mantido em conjunto pelos três Poderes e coordenado pela CGU, cujas competências estão estabelecidas no art. 17 da Lei n. 10683 (2003).

A adoção do modelo de Administração Pública gerencial no Brasil, inspirou o TCU a

implementar uma significativa mudança na metodologia de avaliação e julgamento das contas apresentadas pelas das unidades sujeitas à sua jurisdição. A avaliação das contas pelo TCU deixou de focar-se apenas no exame da legalidade, legitimidade e economicidade, passando a considerar, também, a verificação da eficiência, eficácia e efetividade dos atos e fatos da administração financeira, orçamentária e patrimonial das suas Unidades Jurisdicionadas (Freitas, 2001; Kerber & Siqueira, 2012). Unidades Jurisdicionadas (UJ) são órgãos/entidades que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos, e sobre as quais o TCU possui jurisdição (Lei n. 8443, 1992).

Anualmente, as UJ prestam contas ao TCU, por intermédio de relatórios de gestão compostos por um conjunto de demonstrativos e documentos de natureza contábil, financeira, patrimonial, orçamentária e operacional. Contudo, antes de seu envio ao TCU, esses relatórios de gestão são submetidos a uma auditoria prévia pelos órgãos de controle interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que emitem um parecer a respeito da regularidade ou não das contas apresentadas. Essa auditoria anual às contas das UJ do TCU integra o âmbito da auditoria governamental, sendo denominada de Auditoria de Avaliação da Gestão (TCU, 2010). O TCU estabelece a cada ano, por meio de Instruções e Decisões Normativas, as informações a serem apresentadas pelas UJ nos respectivos relatórios de gestão, bem como a natureza das avaliações a serem procedidas nas Auditorias de Avaliação da Gestão pelos órgãos de controle interno de cada Poder.

À luz da legislação Brasileira, a Auditoria de Avaliação da Gestão tem por propósito certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, ajustes, acordos ou convênios, atestar a probidade na aplicação e administração dos recursos públicos, bem como avaliar os resultados operacionais e de execução dos programas governamentais no que se refere à eficiência, eficácia e economicidade da gestão (Secretaria Federal de Controle [SFC], 2001).

No âmbito das atividades do Poder Executivo, onde se insere o Ministério da Defesa, e a Marinha do Brasil, o monitoramento e avaliação da gestão são desempenhados de forma coordenada pelo controle externo, a cargo do TCU, e pelo controle interno do próprio Poder Executivo, a cargo dos órgãos componentes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPEF).

O SCIPEF, tem organização, estrutura, atividades, finalidades e competências estabelecidas pelo Decreto n. 3591 (2000) e pela Lei n. 10180 (2001). A principal tarefa do SCIPEF compreende a avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos federais e da aplicação de

recursos públicos por intermédio da realização de fiscalizações e auditorias de caráter contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial (SFC, 2001).

Em termos de estrutura, o SCIPF atua através dos seus Órgãos Setoriais (as Secretarias de Controle Interno), e das Unidades Setoriais de Controle Interno. No âmbito do Ministério da Defesa, a Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD) atua com o apoio das Unidades Setoriais de Controle Interno da Marinha, do Exército e da Aeronáutica. Na Marinha do Brasil, as funções de Unidade Setorial de Controle Interno cabem ao CCIMAR, desempenhando as atividades de auditoria, análise e apresentação de contas no âmbito do Comando da Marinha (Secretaria-Geral da Marinha [SGM], 2014).

Do exposto, verifica-se que no âmbito da Marinha do Brasil, compete ao CCIMAR, apoiar o TCU no exercício de suas atribuições e prestar orientação às Organizações Militares da Marinha nos assuntos pertinentes à área de controle interno e prestação de contas (*accountability*). O CCIMAR tem, ainda, a atribuição de monitorar e avaliar a gestão das Organizações Militares, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, e operacional.

De acordo as atribuições do SCIPF, compete ao CCIMAR, realizar as Auditorias de Avaliação da Gestão nas UJ da Marinha do Brasil selecionadas para terem suas contas verificadas pelo TCU. Nessas auditorias, são avaliados os resultados quantitativos e qualitativos da gestão das UJ, em especial quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas; à qualidade e confiabilidade dos controles internos administrativos; à regularidade da gestão orçamentária e financeira; à regularidade dos processos licitatórios e contratos firmados; à gestão de recursos humanos; ao cumprimento das recomendações do órgão de auditoria interna; ao cumprimento das determinações e recomendações expedidas pelo TCU, dentre outras verificações (SGM, 2014). As avaliações realizadas pelo CCIMAR durante as Auditorias de Avaliação da Gestão nas UJ da Marinha do Brasil encontram-se estabelecidas na Instrução Normativa nº 63/2010 (TCU, 2010) e na Portaria nº 90/2014 (TCU, 2014), ambas do TCU.

Na medida em que cabe ao CCIMAR a avaliação dos resultados das Organizações Militares da Marinha do Brasil, todos os processos de gestão afetos a essas UJ são objeto de avaliação das Auditorias de Avaliação da Gestão.

Considerando as diversas áreas de avaliação, constata-se que a Auditoria de Avaliação da Gestão têm ampla abrangência e sua realização

demandam um grande esforço de planejamento, preparação e qualificação dos auditores do CCIMAR. Salienta-se que, de acordo com o TCU (2011), as atividades de auditoria exercidas no âmbito do Sistema de Controle Governamental da Administração Pública Federal Brasileira, onde se inclui a Auditoria de Avaliação da Gestão, são desenvolvidas tendo por base não apenas o arcabouço legal e normativo de seus órgãos componentes, mas também as normas e padrões de auditoria adotados por organizações internacionais da área de auditoria como a INTOSAI, a *International Federation of Accountants* (IFAC), e o IIA.

Em que pese a importância da Auditoria de Avaliação da Gestão como instrumento para garantir a regular prestação de contas por parte dos órgãos da Administração Pública Federal Brasileira, ultimamente sua eficácia tem sido questionada. Em recente entrevista concedida ao jornal O Globo, de 08 de dezembro de 2014, o ex-ministro da CGU, Jorge Hage, colocou em dúvida a capacidade de contribuição das Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas anualmente pelos órgãos componentes do SCIPF, sobretudo no que se refere à fiscalização das empresas Estatais, afirmando que esse tipo de auditoria é um procedimento formal e burocrático, de baixa efetividade para fins de controle (Hage, 2014).

Face ao questionamento, importa aferir a aderência das Auditorias de Avaliação da Gestão, em termos de âmbito e extensão de análise, aos procedimentos de auditoria preconizados por organismos internacionais. A análise será realizada nas seções seguintes, e irá centrar-se no caso específico das Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas pelo CCIMAR no âmbito de um dos Programas mais importantes da Marinha do Brasil dos últimos anos, o PROSUB.

5 METODOLOGIA

Ao abordar o método de pesquisa empregado para a condução do estudo desenvolvido neste artigo, faz-se necessário começar por compreender o conceito de método científico. O método científico é uma forma de ordenar o pensamento, a partir do encadeamento lógico das ideias, a fim de conhecer fatos através de diferentes procedimentos (Charoux, 2006). Trata-se de uma ferramenta para a pesquisa da realidade, formada por um conjunto de procedimentos, através dos quais os problemas científicos são formulados e estudados (Barañano, 2008).

Neste artigo o problema base de investigação está relacionado com a interrogação gerada no seio da opinião pública Brasileira sobre o contributo das Auditorias de Avaliação de Gestão

realizadas anualmente pelos órgãos de controle interno do Poder Executivo Federal do Brasil para o monitoramento das ações dos órgãos da Administração Pública Federal Brasileira e para a garantia da regular prestação de contas por parte dessas entidades. Nesse contexto, o objetivo geral consiste em analisar o grau de aderência, em termos de âmbito e extensão de análise, das Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas no PROSUB, face aos procedimentos de avaliação utilizados nas auditorias aplicadas a projetos, preconizados por organismos internacionais da área da Auditoria, em particular, face ao *Standard for Auditing Project* do DIIR (2008).

A pesquisa realizada neste estudo consistiu de uma pesquisa exploratória, adotando a metodologia de estudo de caso, de natureza qualitativa, uma vez que busca compreender, além do fenômeno estudado, a conjuntura na qual este se desenvolveu (Charoux, 2006).

Trata-se de uma pesquisa exploratória, pois tem por propósito aprofundar o conhecimento sobre o problema a fim de torná-lo evidente (Gil, 2008). Além disso, utiliza a metodologia de estudo de caso, uma vez que estuda um fenômeno contemporâneo, dentro de um contexto real e lida com uma situação na qual pode haver muitas variáveis de interesse (Barañano, 2008). Neste artigo o caso em análise é o processo de Auditoria de Avaliação da Gestão realizado pelo CCIMAR no âmbito do PROSUB.

Visando alcançar o objetivo geral do estudo, recorreu-se ao uso da pesquisa bibliográfica e da pesquisa documental. A pesquisa bibliográfica foi usada de forma a suportar teoricamente o estudo, sendo baseada essencialmente na consulta a livros e artigos publicados em revistas científicas, que tratam da Administração Pública e seus modelos de gestão, dos conceitos e pressupostos da *Corporate Governance*, da *Accountability* e da Auditoria e sua aplicação a projetos.

A pesquisa documental foi usada como instrumento de coleta de dados. Por um lado, foi examinada a legislação sobre a estrutura de controle e monitoramento do Poder Executivo Federal Brasileiro e das competências de seus principais órgãos responsáveis. Foram objeto de análise as normas do TCU que tratam dos processos de prestação de contas dos órgãos da Administração Pública Federal Brasileira, a fim de identificar os principais aspectos abordados no processo de avaliação de contas e o sistema de monitoramento das UJ sob a alçada do TCU. Concretamente, parte dos dados sobre as Auditorias de Avaliação da Gestão do CCIMAR foram retirados da Instrução Normativa nº 63/2010 (TCU, 2010) e da Portaria nº 90/2014 (TCU, 2014). Outras fontes de dados usadas foram documentos disponíveis e não sigilosos relacionados com a prestação de contas do PROSUB, a fim de aprofundar os principais aspectos

considerados nas auditorias ao Programa. Foram objeto de análise de conteúdo os Relatórios das Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas pelo CCIMAR no PROSUB, nos anos de 2013 e 2014, referentes aos exercícios de 2012 e 2013, respectivamente (CCIMAR, 2013, 2014). A seleção dos relatórios de auditoria teve em consideração que apenas a partir de 2012 a gestão do PROSUB passou a ser orientada com base no modelo estabelecido pelo PMBoK do PMI.

Por outro lado, foi analisado o modelo de auditoria preconizado pelo DIIR, em seu *Standard for Auditing Project (Audit Standard nº 4)* (DIIR, 2008), a fim de identificar a matriz de auditoria a projetos, em termos de âmbito e extensão de análise, estabelecida nesse *framework*. Apesar de outros organismos internacionais como o IIA e o *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA) terem também iniciado o desenvolvimento de modelos para a auditoria aplicada a projetos, a escolha para este estudo recaiu sobre o *framework* do DIIR, uma vez que este traz orientações específicas a respeito da forma de se auditar projetos gerenciados a partir do PMBoK estabelecido pelo PMI (modelo usado no gerenciamento do PROSUB).

Em termos de tratamento e análise dos dados, com base no *Standard for Auditing Project (Audit Standard nº 4)* do DIIR (2008), foi estabelecida uma adaptação da matriz de auditoria preconizada por esse *framework* (tratando do universo de auditoria aplicada a projetos em termos de âmbito e extensão de análise). A matriz de auditoria baseada no *framework* do DIIR serviu, depois, de suporte à elaboração de um quadro comparativo onde são descritas as principais avaliações realizadas no âmbito das Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas pelo CCIMAR no PROSUB. Os dados sobre o universo das Auditorias de Avaliação da Gestão do CCIMAR foram retirados da Instrução Normativa nº 63/2010 (TCU, 2010), da Portaria nº 90/2014 (TCU, 2014), e ainda dos Relatórios de Auditoria do CCIMAR ao PROSUB, dos anos de 2013 e 2014 (referentes aos exercícios de 2012 e 2013) (CCIMAR, 2013, 2014).

6 O CASO DO MONITORAMENTO DO PROSUB DA MARINHA DO BRASIL

a. Contextualização

A descoberta de extensas jazidas de petróleo e gás natural na Plataforma Continental Brasileira, despertou a atenção da nação para a importância de seu patrimônio no mar e para a necessidade de garantir a sua proteção, através da adequada capacitação e equipamento da Marinha do Brasil, na medida em que cabe a essa Instituição a

salvaguarda dos interesses Brasileiros no mar (MB, 2015a).

Nessa medida, a Estratégia Nacional de Defesa (END), aprovada pelo Decreto nº 6.703, de 18 de dezembro de 2008, estabeleceu como prioridade a aquisição de meios navais e aeronavais, dando preferência ao submarino como meio mais apropriado para assegurar a capacidade de dissuasão de forças inimigas que se aproximem do Brasil por via marítima (Decreto n. 6703, 2008). A END considera fundamental que o Brasil desenvolva sua capacidade de projetar e fabricar submarinos de propulsão convencional e nuclear (Decreto n. 6703, 2008).

Alinhado com as orientações contidas na END, a Marinha do Brasil implementou o PROSUB, que faz parte de uma parceria estratégica estabelecida entre o Brasil e a França, a partir de 23 de dezembro de 2008, tendo um custo total inicialmente previsto de mais de seis mil milhões de euros, um prazo de conclusão estimado para o ano de 2025, e prevendo a construção de quatro submarinos convencionais e de um submarino de propulsão nuclear que será projetado e construído no Brasil. Prevê ainda a construção de uma Unidade de Fabricação de Estruturas Metálicas, de um estaleiro e de uma base naval, dedicados à construção, manutenção e apoio logístico de submarinos (MB, 2015b).

Devido à importância e dimensão do PROSUB, grande tem sido o empenho da Marinha do Brasil com a adequada gestão dos diversos projetos afetos ao Programa, de modo a permitir que seus objetivos sejam alcançados no tempo, custo e qualidade previstos, garantindo a boa aplicação dos recursos públicos e a regular prestação de contas para a sociedade. Assim, para gerenciar o PROSUB, a Marinha do Brasil criou a Coordenadoria-Geral do Programa de Desenvolvimento de Submarino com Propulsão Nuclear (COGESN), órgão diretamente subordinado à Diretoria-Geral do Material da Marinha (DGMM). Em face das características do PROSUB, em 2012, a Marinha do Brasil iniciou a organização do gerenciamento do Programa com base em boas práticas consagradas de gestão de

projetos, adotando o modelo PMBoK (COGESN, 2013; COGESN, 2014; PMI, 2013).

A COGESN é a UJ responsável pelo gerenciamento do PROSUB, e pela prestação anual de contas relativa a esse Programa junto ao TCU. Na medida em que a COGESN é uma Organização Militar da Marinha do Brasil, cabe ao CCIMAR a realização das Auditorias de Avaliação da Gestão nesta UJ, a fim de monitorar o andamento do PROSUB e seus respectivos projetos, garantindo a regular prestação de contas à sociedade.

Considerando que a atividade-fim da COGESN é a gestão dos projetos afetos ao PROSUB, e dada a importância estratégica do referido Programa, torna-se necessário aferir se as Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas no PROSUB estão alinhadas, em termos de âmbito e extensão de análise, com os procedimentos de usados nas auditorias aplicadas a projetos, preconizados por organismos internacionais da área de Auditoria, de modo a garantir a regular prestação de contas à sociedade.

b. Apresentação e Análise dos Resultados

O guia desenvolvido pelo DIIR estabelece três áreas de auditoria a projetos: 1) Auditoria à Gestão de Projetos, englobando onze subáreas de análise no âmbito da organização, dos processos e dos produtos do projeto; 2) Auditoria ao Modelo de Negócio, abarcando o exame dos processos utilizados para preparar ou definir o modelo de negócio que justifica a realização de um projeto, e 3) Auditoria aos Requisitos do Negócio, compreendendo o exame dos requisitos e resultados do negócio como parte do trabalho do projeto (DIIR, 2008). Por outro lado, de acordo com o *framework* do DIIR, os projetos seguem um ciclo de vida que, de uma perspectiva de auditoria, pode ser dividido em cinco etapas: Iniciação, Planejamento, Execução, Finalização, e Pós-implementação. A partir da interação entre as áreas e as etapas de auditoria é estabelecida uma matriz onde são definidos os objetos de auditoria. O Quadro 1 apresenta a matriz representativa do universo da auditoria a projetos estabelecido pelo DIIR (2008).

Quadro 1 - Universo da Auditoria aplicada a Projetos – Modelo DIIR

| ÁREAS DE AUDITORIA | ETAPAS DO PROJETO | | | | |
|--|--|---|--|--|---|
| | Iniciação | Planejamento | Execução | Finalização | Pós- implementação |
| I. Área de Auditoria: Gestão de Projeto | | | | | |
| 1. Organização do Projeto | Patrocinador do projeto / partes interessadas. | Planos, organização do projeto, gerente de projeto | Organização do projeto, funções do projeto. | Organização do projeto, funções do projeto. | A dissolução da organização do projeto. |
| 2. Gestão da Integração | Autorização do projeto, termo de abertura do projeto, lista de questões em aberto. | Plano do projeto, plano de estrutura do projeto, plano de gestão do projeto, gestão de questões em aberto. | Reuniões de gerenciamento de projetos, decisões documentadas, gestão de questões em aberto. | Transferência de questões em aberto para a organização de linha. | Ideias para acompanhamento de projetos. |
| 3. Gestão de conteúdo e âmbito | - | Plano de gerenciamento de mudanças, formulário de solicitação de mudanças. | As solicitações de mudanças, atualização do plano de projeto. | Transferência dos resultados do projeto para a organização de linha. | - |
| 4. Gestão do Tempo | - | Plano de pontos de controle, plano de atividades e cronograma, recursos e pacotes de trabalho, caminho crítico. | Gestão do tempo, medidas de conformidade (<i>compliance</i>), atualização dos planos. | - | - |
| 5. Gestão do Custo | - | Plano de custos. | Equação custo / benefício (comparação entre o desempenho real e as metas previstas). | Diagrama de conclusão. | Histórico de custo / benefício, análise margem / variância. |
| 6. Gestão da Qualidade | - | Plano de qualidade. | Relatórios de qualidade, aprovações. | Relatórios de qualidade, aprovações. | - |
| 7. Gestão de Recursos Humanos | - | Plano de necessidades de recursos humanos, lista da equipe de projeto. | Recrutamento, gestão de recursos humanos. | Dissolução da equipe de projeto. | - |
| 8. Gestão da Comunicação | - | Lista de reuniões, plano de comunicação, sistema de documentação do projeto, plano de configuração. | Documentação relativa às reuniões de gerenciamento, às oficinas e aos resultados parciais das etapas do projeto. | A transferência de conhecimento (para a organização de linha). | Lições aprendidas. |
| 9. Prestação de Contas dos Projetos | - | Modelos de relatório, indicadores-chave de desempenho para o projeto. | Relatórios de progresso do projeto. | Relatórios de fim de estágio ou etapa. | - |

| | | | | | |
|--|---|---|---|---|-----------------------------|
| 10. Gestão de Riscos | - | Plano de gestão de riscos, lista inicial de riscos. | Gestão de riscos, a atualização da lista de riscos | - | - |
| 11. Gestão das Aquisições | | Plano de aquisições, cotações. | Contratos, contabilidade, execução do contrato. | Contas de conclusão. | - |
| II. Área de Auditoria: Modelo de Negócio | | | | | |
| Modelo de Negócio | Objetivos do projeto, análises, pressupostos. | Modelo de negócio, cálculos, aprovações, aprovações de orçamento. | Adições ao modelo de negócio, as mudanças de premissas. | - | - |
| III. Área de Auditoria: Requisitos do Negócio | | | | | |
| Requisitos do Negócio | - | Os resultados fornecidos pelas equipes de projeto, por exemplo, análise do <i>status quo</i> , planos e minutas do projeto. | Os resultados fornecidos pelas equipes de projeto, protótipos, planos de teste, testes. | Os resultados finais fornecidos pelas equipes de projeto. | Resultados pós-implantação. |

Fonte: Adaptado de DIIR (2008).

A estrutura da matriz do universo da auditoria aplicada a projetos apresentada no *framework* do DIIR baseia-se nos processos de gerenciamento de projetos descritos no PMBoK do PMI, modificada para fins de auditoria. A matriz apenas mostra uma estrutura mínima, sendo possível outras variações, sobretudo no que se refere à definição dos objetos de auditoria, que dependem do teor e da programação de cada projeto (DIIR, 2008). Pela análise ao Quadro 1 verifica-se que a auditoria a projetos tem um amplo campo de atuação, sendo recomendável a realização de auditoria aos pontos relevantes do projeto, com base em prioridades orientadas para o risco, devendo, no mínimo, serem cobertas pela análise as subáreas de auditoria 1, 2, 3, 4, 9 e 10 (DIIR, 2008). No caso de projetos desenvolvidos pela Administração Pública, convém adicionar à lista anterior a subárea 5 (Gestão do Custo) e a subárea 11 (Gestão de Aquisições), em face de sua relevância para a certificação da boa gestão dos recursos públicos, licitações e contratações realizadas no âmbito do projeto.

Apesar de sua ampla extensão, o modelo de auditoria proposto pelo DIIR encontra algumas críticas no que diz respeito à sua abrangência e completude, uma vez que não aborda o exame de programas e portfólios, nem considera a avaliação de questões sociais e ambientais que podem impactar a vida das pessoas direta ou indiretamente afetadas pelo projeto, conforme abordagem proposta por Khan e Reusch (2011).

Após a análise do universo de auditoria aplicada a projetos proposta pelo *framework* do DIIR, com base na matriz apresentada no Quadro 1, elaborou-se um quadro comparativo onde é retratado o âmbito e extensão de análise das Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas pelo CCIMAR no PROSUB, cuja informação foi retirada da Instrução Normativa nº 63/2010 (TCU, 2010), da Portaria nº 90/2014 (TCU, 2014), e da análise de conteúdo feita aos Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão do CCIMAR no PROSUB, nos anos de 2013 e 2014. A informação consta do Quadro 2.

Quadro 2 - Auditoria de Avaliação da Gestão do CCIMAR versus Modelo do DIIR

| ÁREAS DE AUDITORIA A PROJETOS - MODELO DO DIIR (ÂMBITO) | PRINCIPAIS AVALIAÇÕES REALIZADAS NAS AUDITÓRIAS DE AVALIAÇÃO DA GESTÃO DO CCIMAR AO PROSUB | | | | |
|---|--|---------------|--|---|---|
| | ETAPAS DO PROJETO NO MODELO DO DIIR (EXTENSÃO) | | | | |
| | Iniciação | Planejamento | Execução | Finalização | Pós- implementação |
| I. Área de Auditoria: Gestão de Projeto | | | | | |
| 1. Organização do Projeto | Não avaliado. | Não avaliado. | 1) Avaliação do organograma e da estrutura de <i>governance</i> da COGESN, considerando as atividades necessárias ao gerenciamento do PROSUB. 2) Avaliação da qualidade e suficiência dos controles internos administrativos instituídos pela COGESN, para garantir a consecução dos seus objetivos estratégicos. 3) Avaliação da gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário da COGESN. | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). |
| 2. Gestão da Integração | Não avaliado. | Não avaliado. | Não avaliado. | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). |
| 3. Gestão de conteúdo e âmbito | - | Não avaliado. | Não avaliado. | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). | - |
| 4. Gestão do Tempo | - | Não avaliado. | Não avaliado. | - | - |
| 5. Gestão do Custo | - | Não avaliado. | Avaliação da programação e da execução orçamentária e financeira do exercício financeiro. | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). |
| 6. Gestão da Qualidade | - | Não avaliado. | Não avaliado. | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). | - |
| 7. Gestão de Recursos Humanos | - | Não avaliado. | Avaliação da regularidade da gestão de recursos humanos da COGESN, a partir da análise quantitativa e qualitativa da gestão do quadro de pessoal. | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). | - |
| 8. Gestão da Comunicação | - | Não avaliado. | Avaliação da execução do Plano de Comunicações da COGESN. | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). |

| I. Área de Auditoria: Gestão de Projeto | | | | | |
|--|---------------|---------------|--|---|---|
| 9. Prestação de Contas dos Projetos | - | Não avaliado. | 1) Avaliação dos indicadores utilizados para monitorar e avaliar o desempenho operacional da COGESN. 2) Avaliação do andamento dos projetos, evidenciando as facilidades ou limitações encontradas na sua condução. | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). | - |
| 10. Gestão de Riscos | - | Não avaliado. | Avaliação do Plano de Gerenciamento de Riscos da COGESN e do seu acompanhamento e atualização pelos gestores. | - | - |
| 11. Gestão das Aquisições | - | Não avaliado. | Avaliação da regularidade na realização de despesas pela COGESN, considerando o que preceitua a legislação sobre licitações, contratos e convênios públicos. | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). | - |
| II. Área de Auditoria: Modelo de Negócio | | | | | |
| Modelo de Negócio | Não avaliado. | Não avaliado. | Não avaliado. | - | - |
| III. Área de Auditoria: Requisitos do Negócio | | | | | |
| Requisitos do Negócio | - | Não avaliado. | Não avaliado. | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). | Não avaliado (PROSUB ainda em andamento). |

Fonte: Elaborado pelos autores.

No que se refere à extensão de análise, o Quadro 2 permite verificar que as Auditorias de Avaliação da Gestão do CCIMAR no PROSUB contemplam apenas a etapa de execução dos projetos. As etapas de iniciação e planejamento dos projetos, previstas no modelo DIIR, não foram consideradas nessas auditorias, provavelmente porque esse tipo de auditoria começou a ser executado em momento posterior à implantação do PROSUB, não tendo havido a participação do CCIMAR nas fases de estudos técnicos e de planejamento que antecederam à efetiva execução do Programa. As etapas de finalização e pós-implantação não foram objeto de avaliação uma vez que o PROSUB ainda está em andamento.

No âmbito das áreas de auditoria, a auditoria ao PROSUB não contempla algumas áreas previstas pelo modelo DIIR, o que poderá colocar em causa o fim último da Auditoria de Avaliação da

Gestão, na medida que esta é uma atividade que prevê a avaliação da eficácia, eficiência e da economicidade das atividades e programas governamentais e do monitoramento da gestão pública (Grateron, 1999).

Em particular, na área de auditoria de gestão de projeto, são contempladas apenas sete das onze subáreas de auditoria previstas no modelo do DIIR, sendo elas: organização do projeto, gestão do custo, gestão de recursos humanos, gestão da comunicação, prestação de contas, gestão de riscos, e gestão das aquisições.

Quanto à organização do projeto, a auditoria do CCIMAR procura avaliar a estrutura de *governance* e a adequação dos controles internos da COGESN, conforme estabelecido nas normas do TCU. São objeto de análise a estrutura funcional da COGESN, seus macroprocessos finalísticos e de apoio, seus principais parceiros e seu sistema de

controle interno, considerando o ambiente de controle, a avaliação de riscos, a informação e comunicação, os procedimentos de controle e o seu monitoramento. Essas avaliações possibilitam uma visão geral da organização e do funcionamento da COGESN, mas não priorizam um exame detalhado da organização e da estrutura de cada um dos projetos vinculados ao PROSUB.

Quanto à gestão do custo, a auditoria examina a programação e a execução orçamentária e financeira da COGESN, conforme estabelecido pelo TCU. Contudo, os Relatórios das Auditorias de Avaliação da Gestão do CCIMAR que foram analisados, não priorizam a análise geral da evolução dos custos de cada um dos projetos do PROSUB, de modo a permitir o seu acompanhamento ao longo do tempo, uma vez que estão direcionados apenas à avaliação da execução orçamentária e financeira do exercício em análise.

O acompanhamento dos custos é uma etapa essencial da gestão de projetos, sobretudo no caso dos projetos do PROSUB, que envolvem transferência de tecnologia e cuja complexidade implica, com frequência, alterações técnicas no curso das obras e modificações dos custos previstos.

Sob o ponto de vista da avaliação da economicidade e eficiência dos projetos vinculados ao PROSUB, o fato de as atividades de monitoramento não permitirem a análise geral da evolução dos custos de cada um dos projetos do Programa, nem permitirem o seu acompanhamento ao longo do tempo, pode indicar a incapacidade dessas auditorias para avaliar adequadamente a gestão do PROSUB, sobretudo no que se refere à capacidade dos gestores dos projetos em manter os custos dentro dos patamares inicialmente planejados, bem como no que diz respeito à adequação dos processos usados para a consecução dos objetivos pretendidos, ou, de outro modo, a devida medição da relação custo-benefício em relação à implementação da ação avaliada (Rocha, 1990, 2007; *United States General Accounting Office* [GAO], 2011).

No âmbito da gestão de recursos humanos, é avaliada a regularidade da gestão de recursos humanos da COGESN, a partir da análise quantitativa e qualitativa da gestão do quadro de pessoal, conforme estabelecido pelo TCU. Além disso, são avaliados indicadores de absentismo e de rotatividade de pessoal.

Em relação à gestão da comunicação, é verificada a adequação dos sistemas de informação e comunicação da COGESN, analisando o Plano de Comunicações, que evidencia como a comunicação é realizada entre as partes interessadas no PROSUB.

Quanto à prestação de contas, a auditoria analisa os indicadores utilizados para monitorar e avaliar o desempenho operacional da COGESN e ainda o progresso dos diversos projetos afetos ao PROSUB, considerando as facilidades ou

dificuldades encontradas na sua condução. É verificado o cumprimento das metas contratualmente estabelecidas para os diversos projetos do PROSUB, embora sem entrar no mérito das justificativas apresentadas para as eventuais alterações dos projetos ou cronogramas.

A análise dos indicadores de desempenho e do cumprimento das metas é importante, mas ainda mais relevante seria a análise e avaliação dos desvios encontrados, pois tais análises e avaliações permitiriam não só a descoberta do porquê das metas previstas não terem sido alcançadas, mas também possibilitariam a implementação das correções necessárias (Rocha, 2007).

Sob esse ponto de vista, e na medida em que o conceito de eficácia está ligado à identificação do grau de cumprimento dos objetivos e metas inerentes à ação objeto da avaliação e das causas que dificultaram ou impediram a plena consecução dessas metas e objetivos (GAO, 2011), a capacidade das Auditorias de Avaliação da Gestão para aferir a eficácia dos projetos afetos ao PROSUB pode revelar-se limitada. Tal como salienta Rocha (2007), deve-se observar, contudo, que a análise e avaliação dos desvios encontrados é um desafio por vezes complexo, pois é difícil isolar os efeitos específicos de um projeto dos demais fatores ambientais que sofrem alterações ao longo do tempo.

No que concerne à gestão de riscos, a auditoria avalia o Plano de Gerenciamento de Riscos da COGESN e verifica as ações adotadas para a mitigação dos riscos identificados. Já no âmbito da gestão das aquisições, é verificada a regularidade na realização de despesas pela COGESN, nas licitações, contratos e convênios públicos. Para além de analisar a conformidade com a legislação, é verificada a publicidade e a economicidade dos processos de aquisição e, ainda, os aspectos relacionados com a observância a critérios de sustentabilidade ambiental nas aquisições realizadas pela organização, em conformidade com o preceituado pelas normas do TCU.

A despeito da ampla abrangência dos exames efetuados nas Auditorias de Avaliação da Gestão do CCIMAR no PROSUB, verifica-se que este tipo de auditoria não contempla quatro subáreas previstas no modelo do DIIR, três das quais consideradas fundamentais para a abrangência mínima de uma auditoria aplicada a projetos (DIIR, 2008), são elas: gestão da integração, gestão de conteúdo e âmbito, e gestão do tempo.

Dessa forma, no que se refere à gestão da integração, a auditoria não contempla o exame dos planos dos projetos, das reuniões de gerenciamento e nem das decisões técnicas relativas ao gerenciamento dos projetos afetos ao PROSUB. Embora permitam uma visão geral do progresso de cada um dos projetos afetos ao PROSUB, os exames efetuados não contemplam a avaliação integrada das

inter-relações, dependências críticas e riscos do conjunto de projetos constituintes do PROSUB, nem das eventuais inter-relações e dependências entre o PROSUB e outros programas desenvolvidos pela Marinha do Brasil que possam comprometer seus resultados, como o Programa Nuclear da Marinha, embora isso seja uma das muitas preocupações gerenciais da COGESN.

Esta limitação poderá por em causa a capacidade das Auditorias de Avaliação da Gestão quanto à avaliação da economicidade, eficiência e eficácia da gestão integrada dos projetos afetos ao PROSUB e outros programas desenvolvidos pela Marinha do Brasil, pois a análise efetiva da gestão de projetos pressupõe uma visão holística do projeto, que atenda à diferenciação e à interdependência dos elementos desse projeto, bem como às alterações que sucedam a esse nível ao longo do tempo (Baccarini, 1996; Aritua, Smith, & Bower, 2009; Lafeté, Barros, & Leal, 2016).

Quanto à gestão de conteúdo e âmbito, não são analisados os planos técnicos e gerenciais dos projetos do PROSUB, nem suas estruturas analíticas. Não são também examinadas as eventuais alterações técnicas e gerenciais ao plano original (gestão da mudança).

Relativamente à gestão do tempo, muito embora possibilite uma visão geral relativamente ao progresso dos diversos projetos afetos ao PROSUB, a auditoria não contempla um exame detalhado do cumprimento dos cronogramas estabelecidos para os projetos, nem dos impactos causados pelos eventuais atrasos ocorridos.

Ainda no que diz respeito ao âmbito de análise, verifica-se que as auditorias no PROSUB não contemplam outras duas áreas de auditoria previstas no modelo do DIIR, a auditoria ao modelo e aos requisitos do negócio.

De todo o exposto, verifica-se que as Auditorias de Avaliação da Gestão no PROSUB embora contemplem as avaliações estabelecidas nas normas do TCU, estão apenas parcialmente alinhadas, em termos de âmbito e extensão de análise, com o *framework* do DIIR. As lacunas mais relevantes apresentam-se nas três subáreas de análise consideradas fundamentais pelo DIIR (2008) para a abrangência mínima de uma auditoria aplicada a projetos.

A falta de monitoramento nas subáreas da gestão da integração, gestão de conteúdo e âmbito, e gestão do tempo, bem como as limitações apontadas nas subáreas de organização do projeto, gestão do custo, e prestação de contas, podem limitar a atuação das Auditorias de Avaliação da Gestão ao nível da avaliação da eficácia, eficiência e da economicidade das atividades dos Projetos vinculados ao PROSUB e da sua interligação outros programas da Marinha do Brasil, tal como preconizado pela INTOSAI (2013).

As sugestões de melhoria feitas ao longo desta seção poderão ser incorporadas no âmbito de análise das Auditorias de Avaliação da Gestão no PROSUB, na medida em que esse tipo de auditoria recai no conceito mais vasto de auditoria governamental, que à luz da legislação Brasileira (SFC, 2001) visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos, por meio da confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

Cabe salientar que as Auditorias de Avaliação da Gestão, tal como preconizadas nas normas do TCU não foram, em essência, desenvolvidas para avaliar a gestão de projetos, mas sim a gestão das organizações públicas no que se refere às suas atividades finalísticas (TCU, 2010).

Não obstante, o que torna o caso da COGESN peculiar é o fato de sua atividade-fim ser, justamente, a gestão dos projetos afetos ao PROSUB. Ou seja, avaliar a gestão da COGESN pressupõe, inevitavelmente, avaliar a gestão dos projetos sob sua responsabilidade. Dessa forma, mesmo que não esteja expressamente previsto nas normas do TCU, é importante que as Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas pelo CCIMAR no âmbito da COGESN tenham a capacidade de avaliar a gestão dos projetos afetos ao PROSUB.

Cabendo esse tipo de auditoria no conceito maior da auditoria do setor público, para sua efetiva aplicação, necessário se faz, entre outros aspetos relevantes, o uso de normas ou padrões de auditoria direcionados ao monitoramento de projetos do setor público, emitidos por organismos profissionais da área da auditoria (IIA, 2012).

Essa questão ganha ainda mais relevância no momento em que a eficácia das Auditorias de Avaliação da Gestão tem sido questionada, despertando dúvidas a respeito de seu real contributo para o monitoramento das ações dos órgãos da Administração Pública Federal Brasileira (Hage, 2014). Em consonância, alguns estudos recentes comprovam a existência de desafios a serem superados ao nível dos processos de monitoramento e avaliação das ações da Administração Pública Brasileira.

Santos (2012), analisou os aspectos que influenciaram na implementação das práticas de monitoramento e de avaliação desenvolvidas sob coordenação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão Brasileiro no período 2000–2011, concluindo pela existência de restrições que comprometem a qualidade das informações produzidas, entre elas: a insuficiência na geração de informações sobre resultados; a falta de capacitação dos envolvidos nos processos de monitoramento e de avaliação, e a inadequação dos indicadores para a aferição dos resultados.

Seguindo a mesma linha, Gomes (2014) examinou o processo de monitoramento dos projetos públicos de mobilidade urbana, obtendo evidência sobre a insuficiência ao nível da disponibilização da informação resultante desse processo. A autora refere que os relatórios divulgados costumam não ser editáveis, dificultando a adequada manipulação para sua análise, e que muitas das observações realizadas ao longo do monitoramento são registradas em campos dos sistemas corporativos que não compõem os relatórios finais disponibilizados, o que limita a compreensão, por exemplo, dos possíveis problemas de execução e do destino de parte dos recursos aplicados em cada projeto, pelo fato de seu produto não refletir todas as frentes de sua atuação.

Por sua vez, Campos (2014), ao estudar a gestão de custos em Projetos Estruturadores vinculados à da Secretaria da Defesa Social de Minas Gerais, revela, em linhas gerais, que os procedimentos adotados não foram efetivos e que a utilização de recursos públicos não está sendo feita de maneira otimizada. A autora acrescenta que, ao final dos projetos não há uma avaliação do processo e, dessa maneira, não há verificação das falhas e boas práticas que trazem o *feedback* necessário para o aperfeiçoamento do gerenciamento de custos.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A adoção do modelo de Administração Pública gerencial no Brasil, levou o TCU a implementar uma mudança significativa na metodologia de avaliação e julgamento das contas apresentadas pelas unidades sujeitas à sua jurisdição, deixando a avaliação de focar-se apenas no exame da legalidade, legitimidade e economicidade, e passando a considerar, também, a avaliação da eficiência, eficácia e efetividade da gestão dessas UJ (Kerber & Siqueira, 2012). Dessa forma, os relatórios de gestão das UJ do TCU, antes da avaliação por esse órgão, são sujeitos a Auditorias de Avaliação da Gestão por parte dos órgãos de controle interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

No âmbito das atividades das Organizações Militares da Marinha do Brasil, cabe ao CCIMAR realizar as Auditorias de Avaliação da Gestão.

Apesar da importância da Auditoria de Avaliação da Gestão como instrumento para garantir a regular prestação de contas por parte dos órgãos da Administração Pública Federal Brasileira, ultimamente sua eficácia tem sido questionada. Nessa medida, e tendo em consideração que as atividades de monitoramento exercidas pelos órgãos do Sistema de Controle Governamental Brasileiro, são desenvolvidas tendo por base a legislação Brasileira e os padrões de auditoria adotados por organizações internacionais da área de auditoria

(TCU, 2011), este artigo analisa a aderência, em termos de âmbito e extensão de análise, das Auditorias de Avaliação da Gestão no âmbito do PROSUB da Marinha do Brasil, ao modelo de auditoria aplicada a projetos preconizado pelo DIIR (2008).

A análise realizada permitiu perceber que existe apenas um alinhamento parcial entre as áreas e as etapas de auditoria a projetos previstas no modelo do DIIR e as que são contempladas nas Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas pelo CCIMAR no PROSUB.

Tendo em conta as premissas do modelo do DIIR e o exame efetuado, e dada a importância estratégica do PROSUB, sugere-se que o âmbito de análise das Auditorias de Avaliação da Gestão no PROSUB, passe a contemplar áreas consideradas fundamentais pelo DIIR, em face da sua relevância para a certificação da boa gestão dos recursos, processos e resultados afetos ao Programa.

Em particular, sugere-se que: 1) a subárea de auditoria gestão do custo passe a incluir uma avaliação sobre a evolução geral dos custos de cada um dos projetos afetos ao PROSUB ao longo do tempo; 2) a subárea de auditoria gestão da integração, passe a contemplar a avaliação integrada das inter-relações, dependências críticas e riscos do conjunto de projetos constituintes do PROSUB, e das eventuais inter-relações e dependências entre o PROSUB e outros programas desenvolvidos pela Marinha do Brasil que possam comprometer seus resultados, tal como o Programa Nuclear da Marinha; 3) a subárea de auditoria gestão de conteúdo e âmbito, passe a englobar a análise dos planos técnicos e gerenciais dos projetos, e eventuais alterações técnicas e gerenciais ao plano original (gestão da mudança); 4) a subárea de auditoria gestão do tempo, passe a contemplar um exame detalhado do cumprimento dos cronogramas estabelecidos para os projetos afetos ao PROSUB, bem como o impacto causado pelos eventuais atrasos ocorridos.

Na eventualidade de não ser possível ampliar a abrangência dos exames realizados nas Auditorias de Avaliação da Gestão, sugere-se a inclusão de auditorias operacionais com foco na avaliação de projetos no Plano Anual de Auditorias do CCIMAR, de modo a possibilitar a realização de um trabalho de auditoria mais direcionado à avaliação de cada um dos projetos afetos ao PROSUB, nos seus variados aspectos.

Na ponderação das sugestões aqui consideradas, deve ser levado em conta a qualificação dos auditores do CCIMAR e o tempo disponível para a realização dos trabalhos de auditoria, priorizando-se as áreas essenciais para a prestação de contas à sociedade. Nessa medida, o IIA (2012) estabelece que as atividades de auditoria do setor público, requerem uma liderança sólida da

equipe de auditoria, uma equipe de auditoria competente, objetiva e imparcial, o apoio das partes interessadas na auditoria, e o uso de normas de auditoria emitidas por organismos profissionais e direcionadas ao monitoramento das atividades e projetos do setor público.

As sugestões de melhoria feitas neste artigo vêm ao encontro da abrangência do conceito de auditoria no setor público descrito por diversos organismos internacionais, cuja essência preconiza que essa modalidade de auditoria permite avaliar a eficácia, eficiência e a economicidade das atividades e programas governamentais (GAO, 2011; INTOSAI, 2013).

Como já referido, embora as Auditorias de Avaliação da Gestão, tal como preconizadas nas normas do TCU não tenham sido, em essência, desenvolvidas para avaliar a gestão de projetos, mas sim a gestão das organizações públicas, no que se refere às suas atividades finalísticas, a COGESN é uma organização pública cuja atividade-fim é a gestão dos projetos afetos ao PROSUB e, dessa forma, é importante que as Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas pelo CCIMAR no âmbito da COGESN tenham a capacidade de avaliar aspectos da gestão dos projetos afetos ao PROSUB.

Observa-se a existência de desafios para a consolidação de um Sistema de Monitoramento e Avaliação orientado para resultados no âmbito do Governo Federal Brasileiro, sendo vários os estudos que comprovam a existência de fragilidades nos processos de monitoramento e avaliação das ações da Administração Pública Brasileira (Santos, 2012; Campos, 2014; Gomes, 2014). Tal como realçam Jalocha, Krane, Anandasivakumar e Prawelska-Skrzypek (2014), no setor público, é comum que o gerenciamento e o monitoramento de projetos não sejam realizados seguindo um sistema orientado para resultados.

Este estudo contribui para a literatura da área da Gestão Pública, fazendo uma reflexão sobre a adequação dos sistemas de monitoramento e avaliação dos projetos do setor público, em vigor na Administração Pública do Brasil, tomando como referência o monitoramento realizado pelo CCIMAR no PROSUB, amparada nos padrões e normas de auditoria de organismos internacionais. O trabalho constitui também um contributo para o aperfeiçoamento do processo de monitoramento dos projetos desenvolvidos no âmbito da Marinha do Brasil, e de outros órgãos da Administração Pública Federal Brasileira.

Novas pesquisas no âmbito da percepção pelos diversos *stakeholders* sobre a eficácia da Auditoria de Avaliação de Gestão como instrumento para garantir a regular prestação de contas no contexto do PROSUB e de outros Programas, serão um passo importante no aperfeiçoamento do

monitoramento das atividades dos órgãos da Administração Pública Federal Brasileira.

REFERÊNCIAS

- Abrucio, F. L. (1997). O impacto do modelo gerencial na Administração Pública. *Cadernos ENAP*, 10, 1-52.
- Aritua, B., Smith, N. J., & Bower, D. (2009). Construction client multi-projects - A complex adaptive systems perspective. *International Journal of Project Management*, 27(1), 72-79.
- Baccarini, D. (1996). The concept of project complexity-a review. *International Journal of Project Management*, 14(4), 201-204.
- Barañano, A. M. (2008). *Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão* (1ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Campos, L. H. C. (2014). Gestão de custos em projetos da Secretaria da Defesa Social de Minas Gerais. *Revista de Gestão e Projetos – GeP*, 5(3), 105-118.
- Castro, R. P. A. (2008). *Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial*. Belo Horizonte: Fórum.
- Centro de Controle Interno da Marinha. (2013). *Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão da COGESN relativo ao Exercício de 2012*. Disponível em: http://www.ccimar.mar.mil.br/siviprot/relatorio_auditoria.php.
- Centro de Controle Interno da Marinha. (2014). *Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão da COGESN relativo ao Exercício de 2013*. Disponível em: http://www.ccimar.mar.mil.br/siviprot/relatorio_auditoria.php.
- Charoux, O. M. G. (2006). *Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento* (2ª ed. rev.). São Paulo: DVS Editora.
- Christensen, T., & Laegreid, P. (2007). Introduction – Theoretical Approach and Research Questions. In T. Christensen, & P. Laegreid (Eds.), *Transcending New Public Management: The Transformation of Public Sector Reforms* (pp. 1-16). Hampshire: Ashgate Publishing.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988* (1988). Disponível em:

- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
- Coordenadoria-Geral do Programa de Desenvolvimento de Submarino com Propulsão Nuclear. (2013). *Relatório de Gestão do Exercício de 2012*. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/econtrole/ObterDocumento-Sisdoc?codArqCatalogado=6055498&seAbrirDocNoBrowser=1>.
- Coordenadoria-Geral do Programa de Desenvolvimento de Submarino com Propulsão Nuclear. (2014). *Relatório de Gestão do Exercício de 2013*. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/econtrole/ObterDocumentoSisdoc?codArqCatalogado=7423185&seAbrirDocNoBrowser=1>.
- Decreto n. 3.591, de 06 de setembro de 2000* (2000). Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.
- Decreto n. 6.703, de 18 de dezembro de 2008* (2008). Aprova a Estratégia Nacional de Defesa, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.
- Deutsches Institut für Interne Revision. (2008). *Audit Standard nº 4: Standard for Auditing Projects*. Disponível em: http://www.diir.de/fileadmin/fachwissen/standards/downloads/Revisionsstandard_Nr_4_englisch_V2.1.pdf.
- Freitas, C. A. S. (2001). Auditoria de gestão e estratégia no setor público. *Revista do Serviço Público*, 4(out/dez.), 57-69.
- Gil, A. C. (2008). *Como elaborar projetos de pesquisa* (5ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Gomes, D. R. R., & Magliano, G., Júnior (2014). Demonstração de Resultado Econômico: Percepção do Comando da Aeronáutica do Brasil. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 54(4), 548-559.
- Gomes, K. C. D. (2014, setembro). O monitoramento de projetos públicos de mobilidade urbana e infraestrutura rodoviar: contribuições e desafios para o desenvolvimento democrático. *Anais do III Simpósio de Ciências Sociais: Cidade e Democracia*, Belo Horizonte, Brasil. Disponível em:
- <http://portaleventosacademicos.pucminas.br/index.php/simposioics/SICS/paper/view/285>.
- Grateron, I. R. G. (1999). Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. *Caderno de Estudos, FIEPECAFI*, 21(mai./ago.), 1-18.
- Groot, T., & Budding, T. (2008). New Public Management's Current Issues and Future Prospects. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 1-13.
- Hage, J. (2014, dezembro 8). CGU critica falta de fiscalização nas estatais e cita Petrobras durante evento contra corrupção (Entrevista com André de Souza). *Jornal O Globo*. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/brasil/cgu-critica-falta-de-fiscalizacao-estatais-cita-petrobras-durante-evento-contra-corrupcao-14767273>.
- Harvey, D. (2005). *A Brief History of Neoliberalism*. New York: Oxford University Press Inc.
- Hood, C. (1991). A Public Management For All Seasons? *Royal Institute of Public Administration*, 69, 3-19.
- Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109.
- Institute of Internal Auditors. (2012). *Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance*. Disponível em: <http://docplayer.net/1724809-Supplemental-guidance-the-role-of-auditing-in-public-sector-governance-2nd-edition.html>.
- International Organization of Supreme Audit Institutions. (2013). *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100)*. Disponível em: <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>.
- Jalocha, B., Krane, H. P., Anandasivakumar E., & Prawelska-Skrzypek, G. (2014). Key competences of public sector project managers. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 119(9), 247 – 256.
- Jund, S. (2006). *Administração, Orçamento e Contabilidade Pública. Teoria e 800 questões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Jund, S. (2007). *Auditoria: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos. Teoria e 950 questões* (9ª ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.

- Kerber, C. R., & Siqueira, J. R. M. (2012). Auditoria de Avaliação da Gestão: um estudo de caso na Marinha do Brasil. *Pensar Contábil*, 14(54), 27-37.
- Khan, R. A., & Reusch, P. J. A. (2011, dezembro). Towards Developing Knowledge Area on Social Responsibility for Project Management. *3rd South Asian International Conference (SAICON)*, Lahore, Pakistan. Disponível em: <http://saicon2011.ciitlahore.edu.pk/BusinessEthics/1065.pdf>.
- Lafetá, F. G., Barros, C. F. O., & Leal, P. O. C. D. (2016). Projetos complexos: estudo de caso sobre a complexidade dos projetos de engenharia de telecomunicações em uma empresa do setor de óleo e gás. *Revista de Gestão e Projetos - GeP*, 7(1), 41-55.
- Lapsley, I. (2008). The NPM Agenda: Back to the Future. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 77-96.
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.
- Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992 (1992). Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.
- Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 (2001). Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.
- Lei n. 10.683, de 28 de maio de 2003 (2003). Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.
- Marinha do Brasil. (2015a). *A Amazônia Azul*. Disponível em: http://www.mar.mil.br/hotsites/sala_imprensa/html/amazul.html.
- Marinha do Brasil. (2015b). *Programa de Desenvolvimento de Submarinos (PROSUB)*. Disponível em:
- http://www.mar.mil.br/hotsites/sala_imprensa/pdf/temas/snbr.pdf.
- Peters, G. B., & Pierre, J. (2012). Introduction: The Role of Public Administration in Governing. In G. B. Peters, & J. Pierre (Orgs.), *The SAGE Handbook of Public Administration*, (pp. 1-12). London: SAGE Publications.
- Project Management Institute. (2013). *Um Guia do Conhecimento em Gerenciamento de Projetos. (Guia PMBOK®) 5ed.* Newton Square, Pennsylvania: Project Management Institute, Inc.
- Rocha, A. C. (1990). A Função da Auditoria Operacional na Avaliação e Controle de Entidades Governamentais. *Revista do Tribunal de Contas da União*, 44(abr./jun), 67-79.
- Rocha, A. C. (2007, setembro). Auditoria de Gestão - Uma Forma Eficaz de Promoção da *Accountability*. *Anais do XXXI Encontro Nacional de Pós-Graduação em Administração, ANPAD*, Rio de Janeiro, Brasil. Disponível em: <http://www.betatreinamento.com.br/visita/AG.pdf>.
- Santos, A. R. (2012). *Monitoramento e Avaliação de Programas no Setor Público: A Experiência do PPA do Governo Federal no Período 2000–2011*. Monografia para Curso de Especialização em Orçamento Público, Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, Brasil.
- Secretaria Federal de Controle Interno. (2001). *Instrução Normativa nº 01/2001*. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>.
- Secretaria-Geral da Marinha. (2014). *Normas sobre Auditoria e Análise, e Apresentação de Contas na Marinha (SGM-601, 5ª rev.)*. Disponível em: <http://www.sgm.mb/PUB/normas/SGM-601-REV-5.pdf>.
- Šević, Ž. (2004). Accounting Aspects of “New Public Management”: Accrual Accounting in the Public Sector. *The Journal of Finance and Management in Public Services*, 4(1), 51- 66.
- Slomski, V., Mello, G. R., Tavares, F., Filho, & Macêdo, F. Q. (2008). *Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública (1ª ed)*. São Paulo: Atlas.

Tribunal de Contas da União. (2010). *Instrução Normativa nº 63/2010*. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União. Disponível em: www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/judoc/in/20100903/int2010-063.rtf.

Tribunal de Contas da União. (2011). *Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União*. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/BTCU-ESPECIAL-12-de-05-07-

20112011%20Normas%20de%20Auditoria_0.pdf.

Tribunal de Contas da União. (2014). *Portaria nº 90/2014*. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal de Contas da União quanto à elaboração de conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2014, com base na Decisão Normativa TCU nº 134, de 2013. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/arquivos/intranet-2/aeci/2014/140416_port-tcu-90.pdf.

United States General Accounting Office. (2011). *Government Auditing Standards 2011 Revision*. GAO-12-331G. Disponível em: <http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>