

Os Indicadores em Auditorias de Gestão ¹

Graça Melo ²

1. Introdução

1.1. *A Constituição da República Portuguesa, a Assembleia da República e a Gestão Pública*

A Constituição da República Portuguesa consagra, na alínea c) do art. 81.º (incumbências prioritárias do Estado) que:

«Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social:

(...)

c) Assegurar a plena utilização das forças produtivas, designadamente zelando pela eficiência do sector público. (...)».

As grandes opções políticas de desenvolvimento económico e social «os Planos», são apresentadas à AR sob a forma de propostas de lei, dando cumprimento aos artigos 90.º e 91.º da CRP.

Para concretizar a actividade do Estado, nomeadamente a definida nas grande opções, o Governo apresenta anualmente o orçamento à AR, que o vota.

¹ Trabalho feito no âmbito da Pós-Graduação em Gestão de Dinheiros Públicos da Universidade Autónoma de Lisboa.

² Eng. Silvicultora, Mestre em Produção Vegetal, Inspectora Superior Principal da Inspecção-Geral e Auditoria de Gestão do Ministério da Agricultura.

A fiscalização do cumprimento do Orçamento Estado é da competência do Tribunal de Contas e da própria AR (artigos 105.º a 107.º da CRP).

Para 2000, o Orçamento do Estado, aprovado pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, estabelece, no ponto 1 e 2 do art. 2.º, que:

«1 – O Governo, baseado em critérios de economia, eficiência e eficácia, tomará as medidas necessárias à gestão rigorosa das despesas públicas, para atingir a redução do défice orçamental e reorientar a despesa pública de forma a permitir uma melhor satisfação das necessidades colectivas».

«2 – O Governo assegurará o reforço do controlo financeiro, com o objectivo de garantir o rigor na execução orçamental e evitar a má utilização dos recursos públicos. (...)».

Ou seja, consubstanciando a obrigação, em sentido lato, de zelar pela eficiência do sector público, consignado na CRP, o Governo propôs, e foi votado pela AR, a gestão da despesa pública «baseado em critérios de economia, eficiência e eficácia» e «o reforço do controlo financeiro».

1.2. O Controlo Financeiro dos Dinheiros Públicos

A última década tem sido rica em legislação que regulamenta o controlo financeiro, sem que, no entanto, se verifique a sua total aplicação. Entre os documentos publicados destacamos os seguintes:

- Lei 8/90 – Lei de Bases da Contabilidade Pública, de 20 de Fevereiro.
O Capítulo II, que compreende os artigos 10.º a 13.º, é integralmente dedicado ao controlo da gestão orçamental. Nas normas gerais e transitórias, que constituem o Capítulo IV, é previsto a completa informatização do sistema de gestão orçamental da AP no prazo máximo de dois anos, e a

publicação de legislação complementar no prazo de 180 dias.

- Lei 6/91 – Enquadramento do Orçamento de Estado, de 20 de Fevereiro
O artigo 21.º – Fiscalização orçamental, estabelece, no ponto 1, a quem compete a fiscalização administrativa da execução orçamental e, no ponto 2, explicita que a fiscalização jurisdicional compete ao Tribunal de Contas.
- Lei 155/92 – Regime da Administração Financeira do Estado, de 28 de Julho define as normas legais de desenvolvimento do regime de administração financeira do Estado, a que se refere a Lei 8/90, consagrando como condição geral na autorização da despesa, a verificação dos requisitos de economia, eficiência e eficácia, a par da conformidade legal e regularidade financeira.
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro – aprova o Plano Oficial de Contabilidade Publica (POCP).
- Lei 98/97 – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, de 26 de Agosto. No artigo 1.º estabelece: «O Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e a regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras».
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho. Institui o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado – SCI..
- Decreto-Lei 54-A/99, de 22 de Fevereiro. Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Autárquica (POCAL)

Não obstante toda a legislação publicada, constata-se que em inúmeros organismos da administração central a contabilidade ainda se faz recorrendo a

programas de contabilidade «caseiros», o que torna o controlo difícil e moroso, principalmente quando se procura ir além do exame da regularidade e legalidade da despesa e da forma como a receita é arrecadada.

A administração pública tem que «(...) ter presente a crescente consciencialização dos cidadãos do seu direito a exigir maior transparência no exercício da gestão (...)». É urgente ter uma administração pública dinâmica e transparente, em que os orçamentos traduzam a realidade das missões e que o cumprimento destas possa ser avaliado anualmente, através da análise dos relatórios de actividade, os quais, em nosso entender, deveriam ser disponibilizados aos cidadãos interessados, nomeadamente através da sua divulgação na internet.

Ora, a Lei já permite que os documentos administrativos sejam divulgados. O art. 1.º da Lei n.º 65/93 – Acesso aos documentos da Administração, de 26 de Agosto, regulamenta que:

«O acesso dos cidadãos aos documentos administrativos é assegurado pela Administração Pública de acordo com os princípios da publicidade, da transparência, da igualdade, da justiça e da imparcialidade.».

Falta só a vontade política necessária para por a Lei em prática.

2. Os indicadores como medida de gestão

De uma forma simples, podemos definir gestão⁶ como o processo de se conseguir obter resultados (bens ou serviços), com o esforço dos outros.

Este conceito pode ser aplicado quer às empresas quer à Administração Pública, desde que se tenha em atenção a forma de medir os resultados. Enquanto que para as empresas o sucesso é determinado pelo mercado e medido em termos de indicadores de resultados, a Administração Pública prossegue missões de interesse público que dificilmente podem ter avaliações meramente economicistas ou mercantilistas.

A gestão dos dinheiros públicos tem « (...) por *objecto próprio e especializado* a obtenção, disponibilidade e afectação de dinheiros públicos com vista à realização das missões cometidas ao Estado no seu mais amplo sentido».

Mas, encontrando-nos em «plena guerra económica e numa sociedade que segue a bíblia da competitividade», torna-se necessário renovar a Administração Pública, aumentando a sua qualidade e aproximando-a do cidadão.

Na ausência de regras de mercado idênticas às que «controlam» as empresas privadas, o controlo e avaliação da Administração Pública pode ser efectuado através de Auditorias de Gestão, que permitem avaliar a «performance»³ da Administração Pública, incidindo «em todos os níveis de gestão sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia, nas suas fases de programação e supervisão».

Com características específicas que a distinguem da Auditoria Financeira, a Auditoria de Gestão dirige-se à organização, aos programas ou às suas actividades. A metodologia usada varia de projecto para projecto, a formação de base dos auditores pode e deve ser variada – economistas, engenheiros, sociólogos, etc., os critérios são mais subjectivos e recorre-se, com frequência, a indicadores de gestão como suporte para as constatações obtidas.

2.1. Definição de indicadores de gestão

Uma das definições possíveis para indicadores de gestão será a de «unidades de medida que permitem o acompanhamento e avaliação periódica das variáveis chaves de uma organização, mediante a sua comparação com as correspondentes referências internas e externas».

Os autores que analisam este tipo de indicadores procuram agrupá-los em grelhas classificativas que divergem umas das outras. Como exemplo cita-se a classificação dos indicadores quanto:

³ Termo de língua inglesa aceite a nível internacional, no XII Congresso da INTOSAI, como o mais adequado para descrever a actuação das entidades e dos serviços públicos.

a) à natureza, isto é, quanto ao aspecto de actuação que tratam de medir, indicando, para este item classificativo, os seguintes tipos de indicadores:

- Economia
- Eficácia
- Eficiência
- Efectividade
- Equidade
- Excelência
- Envolvente (meio envolvente)
- Evolução sustentável

b) ao objecto a medir, onde se enquadram os indicadores de:

- resultados – medem os resultados obtidos em comparação com os esperados. Podem ser integrados nos indicadores de eficácia;
- processo – os que avaliam os aspectos relativos às actividades e à sua eficiência. São um indicador de eficiência;
- estrutura – medem a relação entre a utilização dos recursos e o seu custo, ou seja, são indicadores de economia;
- estratégicos – os factores externos que actuam sobre as actividades.

c) segundo o seu âmbito de actuação:

- indicadores internos;
- indicadores externos.

Ou a classificação de indicadores como de:

- meios («inputs») – que medem o grau de importância dos factores usados directamente na produção (actividade e ou projecto)

- produto («outputs») – medem os efeitos derivados do desenvolvimento das actividades;
- impacte ou de resultados («outcomes») – determinam as consequências económicas, financeiras e social
- ambiente ou envolvente – medem o efeito e ou a influência da e na envolvente, no nível de cada actividade.

Esta segunda classificação sobrepõe-se à apresentada na alínea b) anterior, com a seguinte correspondência:

resultado	↔	meios
processo	↔	produto
estrutura	↔	impacte ou resultados
Estratégicos	↔	ambiente ou envolvente

Outros autores classificam, ainda, os indicadores face ao seu grau de complexidade e separam-nos em:

- indicadores primários – valores absolutos, obtidos directamente do resultado de observações simples;
- indicadores secundários ou ratios – quociente entre duas variáveis ou indicadores primários. Permitem a comparação entre programas, centros ou serviços;
- modelos ou indicadores de relações funcionais – indicadores ligados uns aos outros de forma mais ou menos complexa. Como exemplo, apresentam o uso da *Data Envelopment Analysis (DEA)*, análise da envolvente de dados, usada para realizar uma seriação relativa à eficiência entre as unidades avaliadas, mediante um modelo orientado a maximizar os «outputs» de uma unidade, dado um nível determinado de consumo de «inputs».

A elaboração de indicadores tem de ser flexível e ter em conta o objectivo que se pretende medir. Nos Estados Unidos, por exemplo, o *GAO (General Accounting Office)* e o *Bureau of Labor Statistics* criaram um sistema de avaliação da gestão abrangendo a quase totalidade do sector público, que se baseia em 3 000 indicadores. Por sua vez na Grã Bretanha publica-se anualmente os *Public Expenditures White Papers*, que contêm centenas de indicadores ou standards.

2.2. A Construção de Indicadores

Como no nosso país não estão ainda definidos indicadores standards para serem utilizados pelos auditores públicos, ao procurar avaliar e controlar através de uma auditoria de gestão uma política, um organismos, um projecto ou uma acção é necessário definir desde o início os indicadores que se pretendem utilizar.

Algumas regras podem ajudar à sua elaboração. A primeira será a de obter resposta para as seguintes questões.

- O que se faz? – Quais as missões do organismo, quais os seus objectivos?
- O que se deseja medir? Quais as missões mais relevantes? Quais os principais produtos?
- A quem se dirige a informação? Controlo externo ou controlo interno?
- Qual a periodicidade? Indicadores anuais, trimestrais, ...?
- Quais as referências comparativas? Há outros organismos com actividades idênticas? Comparação através de séries temporais?

E, a seguir, estruturar os indicadores tendo presente que os indicadores devem apresentar algumas qualidades entre as quais se contam as seguintes:

- Relevância – a informação deve ser pertinente para informar, controlar, avaliar e tomar decisões;
- Objectividade – o cálculo é efectuado sem ambiguidades;

- Sustentabilidade – o conceito que expressa o indicador não se altera com o tempo;
- Simplicidade – a sua determinação não obriga a trabalho adicional;
- Precisão – as margens de erro são aceitáveis;
- Transparência – o indicador não permite interpretações contraditórias

2.3. Indicadores de economia

Os indicadores de economia estão relacionados com os «inputs», ou seja, baseiam-se no conhecimento e na análise dos custos.

Os principais «inputs» a ter em conta para a elaboração destes indicadores são os que se referem a:

- meios humanos
- meios materiais
- meios financeiros

Mas, na AP portuguesa a maioria dos serviços tem o regime de autonomia administrativa e a base mais usual do registo contabilístico é a de caixa, em que se registam as despesas pagas e não os custos suportados, tornando-se difícil formalizar a noção de custo. O mesmo já não sucede nos organismos com autonomia administrativa e financeira, nos quais a sua determinação já é exequível.

Quando não é possível determinar o custo com fiabilidade, tem que se recorrer a métodos indirectos, como por exemplo simulando a anuidade que seria necessário suportar, caso se tivesse recorrido a um empréstimo para pagar determinado serviço ou bem.

Como exemplo de indicadores de economia poderemos citar os seguintes:

- Custo real de uma obra pública / custo previsto,



- Custo de um contrato de fornecimento de bem ou serviço/ custo no mercado de fornecimento equivalente do bem ou serviço,
- Custo comparativo por aluno em escolas semelhantes;
- Custo comparativo por m² de estrada construída por empreiteiros e em concursos distintos mas em situações semelhantes.

2.4. Indicadores de Eficiência

Os indicadores de eficiência estão relacionados não só com os «inputs» mas também com os «outputs».

A eficiência de uma organização é determinada pela razão entre os bens ou serviços produzidos («outputs») e os bens ou serviços consumidos («inputs»).

Uma organização eficiente será a que com determinados recursos produz o máximo resultado possível ou que, quando os recursos diminuem continua a manter a qualidade e quantidade necessária de um determinado produto.

Ao procurar-se determinar a eficiência de algumas organizações é necessário ter em consideração factores não incluídos na formação do custo, mas que influenciam o custo real do bem ou serviço prestado. Por exemplo, nos hospitais será necessário considerar na formação do custo o factor que representa o trabalho voluntário, ou as doações que eventualmente tenham sido efectuadas, pois só assim os indicadores que se venham a construir traduzem, significativamente, a realidade e poderão ser comparáveis com os de outras instituições congéneres.

São exemplos de indicadores de eficiência os seguintes:

- número total de alunos/número de alunos com aproveitamento;
- número de projectos apresentados/número de projectos analisados;
- custo por quilómetro, projectado/custo por quilómetro realizado;

2.5. Indicadores de Eficácia

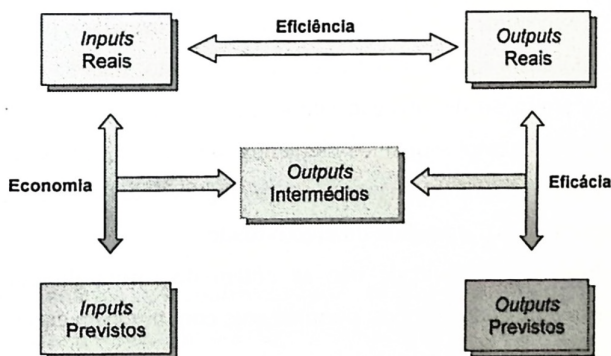
Analisar a eficiência de uma organização é sabermos se cumpriu os seus objectivos, se houve desvios e qual a origem dos desvios, qual o impacte da sua actuação, etc.

Como exemplo temos:

- redução de incêndios em resultado de um programa de limpeza de matas;
- diminuição da lista de espera nos hospitais;
- redução de acidentes através do estabelecimento do programa tolerância 0;

2.6. Relações entre os indicadores

A relação entre os indicadores de economia, eficiência e eficácia pode ser exemplificada no quadro seguinte



Ou seja, se a economia está claramente diferenciada da eficácia, a eficiência apresenta uma relação directa entre qualquer um dos outros dois indicadores.

Quando, por dificuldades de cálculo, não se consegue determinar o «output» final, recorre-se à determinação de «outputs» intermédios que, no seu conjunto, dão uma imagem que se aproxima do «output» que se pretendia determinar.

Em situação ideal os três indicadores devem estar equilibrados, pois caso contrário puderam existir situações em que a eficácia seja elevada porque não há limite nos recursos utilizados ou que, a que a economia e a eficiência atingem padrões muito elevados, mas a eficácia é reduzida por falta de recursos, não podendo o organismo cumprir a sua missão.

2.7. Outros Indicadores com interesse em Auditorias de Gestão

2.7.1 Efectividade

A Efectividade avalia o impacte final de um projecto ou de um acção, sobre a população alvo.

Consideremos as famílias a receberem o rendimento mínimo garantido. A relação entre o seu número e o total de famílias «recenseadas» para a aplicação deste programa, dá-nos a indicação da eficácia do mesmo, mas se medirmos qual o impacte que, a alteração da situação económica dessas famílias trouxe ao seu meio envolvente, por exemplo, quantos elementos dessas famílias se encontravam empregados ao fim do programa, quantas crianças regressaram com aproveitamento à escola, etc, então teremos a medida da efectividade.

Os indicadores de efectividade não se obtêm de forma directa através de números, mas em resultado de estudos, normalmente com um forte cariz sociológico.

2.7.2 Equidade

Com a equidade pretende-se determinar em que medida todos os cidadão têm acesso aos serviços públicos de que necessitam. Ou seja, verificar em que medida

os organismos públicos cumprem as Tarefas Fundamentais do Estado, expressas no art. 9.º da CRP.

Como indicadores de Equidade pode-se indicar, o número de médicos por habitantes ou os quilómetros que um agricultor tem que percorrer para se candidatar a ajudas comunitárias, etc.

2.7.3 Excelência

A excelência de um organismo mede-se pela qualidade com que presta os serviços e qual a percepção que o cidadão tem dessa prestação.

Também neste campo não é por falta de legislação que os organismos da AP portuguesa não têm todos um **Q**, de **Qualidade**, no seu logótipo

O Decreto-Lei n.º 166-A/99, de 13 de Maio que institui o Sistema de Qualidade em Serviços Públicos – SQSP, no artigo 3.º explicita assim o conceito de qualidade em serviços públicos:

«A qualidade em serviços públicos é uma filosofia de gestão que permite alcançar uma maior eficácia dos serviços, adesburocratização e simplificação de processos e procedimentos e a satisfação das necessidades explícitas e implícitas dos cidadãos».

Por sua vez, o artigo 11.º, que estabelece os critérios para certificação da qualidade de um organismo, dá pistas para a criação de um vasto número de indicadores, como por exemplo:

- funcionários que conhecem quais as missões e objectivos do serviço em relação à totalidade dos funcionários;
- razão entre o número de funcionários que frequentaram acções de formação e a totalidade dos funcionários,
- existência de manuais de procedimentos;
- tempo de espera médio no atendimento do cidadão.

2.7.4 *Envolvente*

No mundo actual, em que os recursos naturais são cada vez mais escassos, compete não só a cada um de nós a sua protecção, mas muito especialmente à AP.

A existência de uma Inspeção Geral do Ambiente não esgota as formas de controlo. Muitos organismos da AP têm missões que directa ou indirectamente se relacionam com o ambiente, e, como tal, devem ser tidas em conta nas auditorias de gestão.

E, enquanto não existem indicadores fiáveis, compete ao auditor alertar, sempre que for oportuno, para a necessidade dos serviços criarem sistemas de informação, com base científica, simples, precisos e sensíveis, que permitam proceder a avaliações ambientais.

2.7.5 *Evolução Sustentável*

Este indicador tem por função analisar a capacidade que um organismo público apresenta para manter a qualidade durante um período longo de tempo, não obstante as mudanças ou pressões verificadas.

Como exemplo, a análise ao período de tempo que a GNR consegue manter em funcionamento pleno o programa «tolerância 0»

2.8. *Os Indicadores de Gestão na elaboração do Orçamento do Estado*

Como já foi referido no ponto 1.2., desde o início da década de 90 tem sido publicada legislação que, caso estivesse genericamente implementada, permitiria um controlo mais eficiente, nomeadamente nos aspectos financeiros, da actividade da Administração Pública, o que ainda não se verifica.

Porém, em 31 de Julho de 2000, a Circular Série A n.º 1275, emitida pela Direcção Geral do Orçamento, veio explicitar as regras a utilizar na preparação do Orçamento do Estado para 2001, o qual será elaborado por actividades.

No ponto 1.1. afirma que a forma tradicional de elaborar o OE, assente numa base incrementalista, é abandonada e que a nova metodologia é centrada nos seguintes vectores:

«Definição rigorosa das prioridades tendo em conta a escassez de recursos;
Identificação clara das actividades e das acções que concorrem para a sua realização;

Avaliação da relação custo/eficácia por forma a obterem-se os resultados pretendidos através da melhor racionalização e optimização dos meios;

Melhor eficiência através de uma maior responsabilização no cumprimento das acções estabelecidas.»

Determinando no ponto 3.2. que «Por forma a consubstanciar os objectivos presentes à nova metodologia os organismos deverão elaborar indicadores de gestão orçamental.», referindo como relevantes os indicadores de meios, a fim de se conhecer o volume dos factores (humanos, materiais ou outros), e os de realização para que se possa quantificar as acções desenvolvidas na concretização da actividade (volume de produção ou de desempenho).

Em nossa opinião, muitos organismos iram ter grandes dificuldades em apresentar indicadores de gestão orçamental fiáveis, já que o prazo de um mês pode não ser suficiente para obterem dados fidedignos para a elaboração dos indicadores.

3. Considerações finais

Na última década, através da publicação de numerosa legislação, os sucessivos governos têm tentado alterar as regras de funcionamento da Administração Pública, a fim de tornarem o seu funcionamento mais económico, eficiente e eficaz.

Porém, nem sempre parece haver vontade política para implementar as alterações. E, 10 anos depois da publicação da Lei 8/90 – Lei de Bases da Contabilidade Pública, a que se seguiu em 1992 o DL n.º 155/92, não está ainda implementada a reforma da administração financeira do Estado.

O SIGO – Sistema de Informação para a Gestão Orçamental encontra-se por funcionar num número significativo de organismos, mormente na quase totalidade dos que constituem o Ministério da Agricultura.

As exigências do momento actual, com recursos cada vez mais escassos, obrigam a que a Administração Pública se desburocratize, se torne mais próxima do cidadão e execute com maior qualidade as suas missões.

O controlo e avaliação da Administração Pública evoluíram também nas suas metodologias. Não é já suficiente o controlo financeiro e a determinação da regularidade e legalidade das despesas. Importa avaliar a forma como a Administração Pública cumpre as suas missões e gere os meios que lhe são atribuídos surgindo, nesse contexto, as Auditorias de Gestão, que, sendo mais subjectivas, necessitam de utilizar metodologia que suporte quantitativamente as suas constatações, o que pode ser conseguido através do uso de indicadores de gestão.

Implementar um sistema de controlo de gestão com base em indicadores gera, normalmente, resistências. Na ausência de indicadores standards, o auditor deve envolver na sua elaboração os responsáveis pelo organismo/projecto auditado que, ao contribuírem com o seu conhecimento para a escolha dos indicadores que melhor se apliquem à instituição, deixam de poder contestar os resultados assim obtidos.

Muitas das dificuldades que surgem à utilização de indicadores de gestão assentam na ausência de uma contabilidade de gestão, na falta de uniformidade dos dados, na dificuldade em quantificar objectivos sociais.

A implementação do POCP e do POCAL, ao uniformizar os procedimentos contabilísticos na Administração Pública, vai também permitir disponibilizar informação que apoie as acções de controlo.

Mas, para que se possa avaliar eficazmente a AP, importa definir indicadores de gestão standards, o que em nosso entender poderá ser tarefa quer do organismo de controlo externo, o Tribunal de Contas, como das Inspecções sectoriais, actualmente reunidas no Sistema de Controlo Interno.

4. Bibliografia

- MAGALHÃES, José (1997), *Dicionário da Revisão Constitucional em CD-Rom*. Lisboa, Editorial Notícias.
- Diário da República n.º 80, I Série A, de 4 de Abril de 2000.
- PRAXEDES SOARES, Severo (1999), «Alguns Aspectos da Evolução e Situação Actual do sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado». *Jornal de Contabilidade*, n.º 268. Lisboa.
- TEIXEIRA, Sebastião (1998), *Gestão das Organizações*. McGRAW HILL, Alfragide, Portugal.
- MORENO, Carlos (1999), «Um Tribunal de Contas para o Século XXI – Algumas questões e propostas para os próximos 5 anos». Conferência integrada nas Comemorações dos 150 anos do Tribunal de Contas. Lisboa, Tribunal de Contas.
- TORRES, Maria do Rosário (1996), «Controlo e Avaliação – Instrumentos Indispensáveis numa Administração Pública Moderna». in *Controlo e Avaliação da Gestão Pública*. Rei dos Livros. Lisboa.
- Tribunal de Contas (1999), *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Volume I. Tribunal de Contas. Lisboa
- The Swedish Nacional Audit Office (1999), *Handbook in Performance Auditing. Theory and Practice*. RRV, L Nilsson. Stockholm.
- AECA (2000), *Principios de Contabilidad de Gestion –Indicadores de Gestion para las Entidades Públicas*. AECA . ORTEGA Ediciones Gráficas. Madrid.
- BARBOSA DA SILVA (2000), *Auditoria do Management Público*. (edição prévia) UAL. Lisboa
- CARVALHO, João B. Costa; Martinez, Vicente Pina; Pradas, Lourdes Torres (1999), *Temas de Contabilidade Pública*. Editora Rei dos Livros, Lisboa