

Accountability: uma proposta de auditoria para induzir a cultura de planejamento

Marcos Wilker Marinho de Moraes

Bacharel em Administração de Empresas; Pós-graduado em Controle Interno; em Governança e Accountability; Controlador Geral Interno de Gestão na Prefeitura de Franco da Rocha.
marcoswilker@gmail.com

RESUMO

Este estudo explora como o papel pedagógico da auditoria, utilizando os critérios de Balanced Scorecard - BSC - e accountability, pode promover a cultura de planejamento no setor público. O problema central reside na ausência de planejamento adequado, com causas variando conforme as peculiaridades dos órgãos públicos, incluindo pressão externa, lerdão decisória, resistência a mudanças e gestão centralizada. A questão de pesquisa aborda o caminho para que a auditoria, com base no BSC e accountability, contribua para a cultura de planejamento. O objetivo é propor medidas que promovam mudanças culturais e boas práticas de planejamento no setor público brasileiro. As hipóteses sugerem que accountability desperta proatividade e comprometimento, enquanto o BSC fornece bases técnicas para mensuração e execução do planejamento. A auditoria, vista como instrumento pedagógico, pode induzir boas práticas de gestão pública. A metodologia envolve a análise do problema com base em dados empíricos do I-Plan (componente do IEGM) e a revisão teórica, culminando em uma proposta de auditoria detalhada conforme a NBR ISO 19011:2018. Os dados mostram que 95% dos estados e a maioria dos municípios paulistas têm baixo nível de efetividade no planejamento. Conclusões indicam que o BSC estimula boas práticas de planejamento e enaltece o capital humano, enquanto a accountability promove autoavaliação e transformação interna, mitigando riscos culturais. A auditoria, com recomendações e feedback contínuos, fortalece a cultura de planejamento, alinhando estratégias e garantindo eficiência na prestação de serviços públicos.



PALAVRAS-CHAVE: Papel pedagógico da auditoria; BSC; Accountability; Cultura organizacional; Capital humano; Planejamento estratégico; Monitoramento.

ABSTRACT

This study explores how the pedagogical role of auditing, using BSC and accountability criteria, can promote a planning culture in the public sector. The central problem lies in the absence of adequate planning, with causes varying according to the peculiarities and levels of complexity of public agencies. Common causes include strong external pressure (political and social), slow decision-making processes, immobility, bureaucratic systems, resistance to change, and centralized management. The research question addresses how the pedagogical role of auditing, based on BSC and accountability, can contribute to the planning culture in the public sector. The objective is to propose measures to promote cultural changes and good planning practices in the Brazilian public sector. The hypotheses suggest that accountability fosters proactivity, assumption of responsibilities, and commitment to the quality of public spending, resource rationalization, and accountability for the results of actions according to established strategic goals and objectives. The BSC stimulates the practice of setting objectives and provides a technical basis for the measurement of monetary and non-monetary quantities, useful for both the preparation and execution of planning. Auditing should be seen not only as a compliance monitoring mechanism but also as a pedagogical instrument to provoke behavioral changes in auditees to adopt good planning practices and improve public management, incorporating BSC and accountability elements into audit criteria. The methodology involves a multifaceted approach starting with the problem of planning in the public sector, evidenced by empirical data in the context of I-Plan (IEGM), and then using a theoretical review to explain the causes and propose solutions through a detailed audit proposal, in terms of BSC and accountability and following the NBR ISO 19011:2018 standard. Data show that 95% of the states and the majority of municipalities have a low level of effectiveness in planning. Conclusions indicate that the BSC stimulates good planning practices and human capital enhancement, while accountability promotes self-assessment and internal transformation, mitigating cultural risks. Auditing, with continuous recommendations and feedback, strengthens the planning culture, aligning strategies and ensuring efficiency in public service delivery.

KEYWORDS: Pedagogical role of auditing; BSC; Accountability; Organizational culture; Human capital; Strategic planning; Monitoring.



INTRODUÇÃO

A metodologia de pesquisa do presente trabalho parte do problema com o planejamento no setor público evidenciado no contexto do I-Plan (Índice de Efetividade da Gestão Municipal) e, em seguida, utiliza a revisão teórica para explicar as causas e propor soluções. Assim, a abordagem multifacetada deste artigo será guiada na direção de detalhar uma proposta de auditoria, nos termos de BSC e accountability, e responder a seguinte questão de pesquisa: qual o caminho para que o papel pedagógico da auditoria, utilizando os critérios de BSC e accountability, contribua para a cultura de planejamento no setor público?

Para endereçar a questão de pesquisa, foram destacados os principais referenciais teóricos que contribuíram de forma significativa para o desenvolvimento deste trabalho. A seleção dos textos para a revisão teórica seguiu uma abordagem sistemática e criteriosa com base na aderência aos temas-chave, conforme detalhado a seguir.

A accountability contribui para despertar a proatividade, a assunção de responsabilidades e o comprometimento com a qualidade do gasto público, a racionalização dos recursos e a prestação de contas dos resultados de suas ações, conforme metas e objetivos estratégicos estabelecidos. Trazem contribuição para a accountability a INTOSAI-P20 (2019) ao defini-la como um mecanismo de avaliação e acompanhamento do próprio desempenho. Por sua vez, o *Green Book: Standards for Internal Control in the Federal Government*¹ (2014) de Gene L Dodaro (*Comptroller General da Government Accountability Office - GAO*²) trata da importância do tom do topo para o impulsionamento da accountability na organização, o que é confirmado em *Auditing Organizational Culture in the Public Sector* (2020), de Fréchette e Warah, que traz como fundamental o engajamento dos líderes no processo de mudança de cultura.

O BSC estimula a prática de fixar objetivos e fornece base técnica para mensuração de quantitativos monetários e não monetários, servindo tanto para a elaboração quanto para a execução do planejamento. O livro *Strategy Maps: Converting intangible assets into tangible outcomes* (2004), de Kaplan e Norton, é a gênese do BSC, o qual traz métodos de avaliação dos objetivos e metas, com indicadores de desempenho, que facilitam a execução do planejamento.

A auditoria deve ser entendida não somente como mecanismo de monitoramento da conformidade, mas também como instrumento pedagógico para provocar mudanças de comportamento nos auditados e para que eles adotem boas práticas de planejamento e melhoria da gestão pública, incorporando nos critérios de auditoria os elementos de BSC e accountability. Contribuem para este tópico as referências: a) *Audit Cultures: Anthropological studies*

¹ A norma estabelece diretrizes e boas práticas para auditoria de sistemas de gestão.

² Órgão do Poder Legislativo dos Estados Unidos da América responsável pela fiscalização das contas públicas.



in accountability, ethics and the academy (2000), de Strathern, a qual traz a perspectiva cultural da auditoria que induz no auditado a internalização de novas práticas para sua melhoria contínua (accountability); b) a INTOSAI ISSAI 100 (2022), que afirma que as auditorias do setor público contribuem para melhorar a accountability e a transparência; c) As Normas de Auditoria Governamental (NAG) Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro (2011) do Instituto Rui Barbosa - IRB -, que mencionam o papel pedagógico do Tribunal de Contas em promover o cumprimento da accountability no setor público; d) e o *Yellow Book: Government Auditing Standards* (2024), segundo o qual a auditoria comunica claramente as expectativas aceitáveis de cada servidor, definindo o tom para o comportamento.

Espera-se que este trabalho possa criar uma base teórica ampla e integrada para futuras pesquisas práticas, contribuir com discussões enriquecedoras sobre novas formas de se pensar o planejamento nas organizações, pontos de partidas para a aplicação do BSC, a elaboração de normas internas de auditoria e os aspectos da cultura organizacional como premissas, oportunidades e riscos.

1. DIFICULDADES COM O PLANEJAMENTO NO SETOR PÚBLICO

Após análise, com foco no componente I-Plan, da base de dados do Instituto Rui Barbosa sobre o IEGM, extraíram-se resultados que podem mapear as dificuldades dos gestores na implementação e execução do planejamento, no contexto do setor público brasileiro, em nível nacional, considerando os estados que aderiram ao IEGM³.

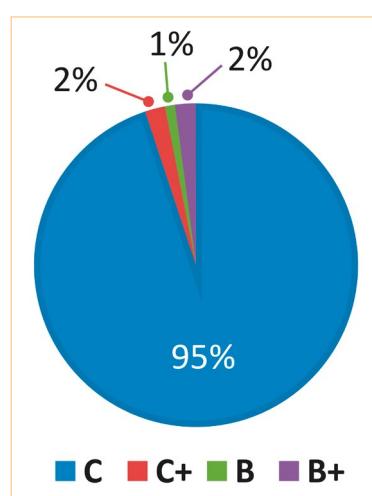


Figura 1 – Componente I-Plan (IEGM) – Estados
Fonte: Elaborado pelo autor com base no Instituto Rui Barbosa.

³ Quantidade de estados que aderiram ao IEGM: 2017, 24; 2018, 23; 2019, 16; 2020, 17; 2021, 13 e 2022, 7.

De acordo com os dados do IEGM compilados pela IRB em sua plataforma, 95% dos estados que responderam no período de 2017 a 2022 tiveram seu conceito de planejamento avaliado com baixo nível de efetividade (C). Nenhum Estado foi avaliado como A no período informado.

| COMPONENTE I-PLAN - AVALIAÇÕES POR MUNICÍPIO DO ESTADO DE SÃO PAULO | | | | | | | | | | |
|---|-----------|--------------|------------|---------------|------------|---------------|------------|---------------|-------------|---------------|
| | A | %T | B+ | %T | B | %T | C+ | %T | C | %T |
| 2016 | 6 | 0,93% | 99 | 15,37% | 162 | 25,16% | 71 | 11,02% | 306 | 47,52% |
| 2017 | 10 | 1,55% | 103 | 15,99% | 125 | 19,41% | 69 | 10,71% | 337 | 52,33% |
| 2018 | 0 | 0,00% | 8 | 1,24% | 65 | 10,09% | 97 | 15,06% | 474 | 73,60% |
| 2019 | 0 | 0,00% | 13 | 2,02% | 87 | 13,51% | 116 | 18,01% | 428 | 66,46% |
| 2020 | 2 | 0,31% | 49 | 7,61% | 150 | 23,29% | 107 | 16,61% | 336 | 52,17% |
| 2021 | 0 | 0,00% | 36 | 5,59% | 97 | 15,06% | 92 | 14,29% | 419 | 65,06% |
| 2022 | 0 | 0,00% | 7 | 1,09% | 35 | 5,43% | 54 | 8,39% | 548 | 85,09% |
| TOTAL | 18 | | 315 | | 721 | | 606 | | 2848 | |

Figura 2 – Componente I-Plan (IEGM) – Todos os municípios jurisdicionados de São Paulo.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados do Portal TCESP.

No período de 2016 a 2022, os municípios paulistas foram avaliados como altamente efetivos (A) em 18 vezes, ao passo que foram avaliados com baixo nível de efetividade (C) 2848 vezes.

Em 2016, os municípios avaliados como altamente efetivos (A), no componente I-Plan, correspondiam a 0,93% do total de municípios (644). Em 2022, o percentual do total de municípios passou para 0%. Ao mesmo tempo, de 2016 a 2022, a representatividade dos municípios avaliados com baixo nível de efetividade (C) aumentou de 47,52% para 85,09%, o que pode indicar que houve um declínio progressivo na capacidade de planejar no setor público paulista.

As causas da ausência de planejamento no setor público são variadas, a depender das peculiaridades e níveis de complexidade dos órgãos públicos. No entanto, Freitas e Bontempo (2019, p. 299) sugerem que entre as causas mais comuns estão “forte pressão externa (política e social), lentidão no processo decisório, imobilismo, sistema burocrático, resistência a mudanças e modelo de gestão centralizado”.

As orientações para endereçar as causas comuns citadas são trazidas pelo analista de Finanças e Controle Externo do TCU Giacobbo (1997, p. 88), o qual diz que o planejamento é um processo árduo e complexo, e a viabilidade para a sua execução, no setor governamental, exige habilidade política, negocial e organizacional, não bastando apenas aplicar técnicas para resolver os problemas, mas, sim, conhecer e compreender as regras do jogo, convergir esforços, promover mudanças e resolver conflitos, sendo necessário trabalhar efetivamente as dimensões burocrática, política e comportamental para atuar no convencimento proporcionando experiências que impactam o modo de ver e fazer as coisas.

2. CONSTRUINDO UMA CULTURA

Juntamente com os aspectos técnicos do planejamento, é preciso considerar fortemente o aspecto humano da organização para transpor resistências e mudar paradigmas. A cultura influencia as decisões, ações e resultados, seja de forma positiva ou negativa.

Nas palavras de Lima (2019, p. 52), a cultura organizacional não se restringe a um conjunto de normas e documentos escritos, mas resulta de um processo longo e gradual da construção de hábitos, crenças e valores compartilhados que moldam as atitudes e os comportamentos dos colaboradores em uma organização, o que demanda tempo para resolvê-los.

Conforme Fréchette e Warah (2020, p. 4;6), a cultura organizacional é a fusão do que é dito (a visão da organização, a missão, os valores declarados, o código de ética, as políticas internas etc.) com o que é feito (os comportamentos, práticas, atitudes e mentalidades reais das pessoas).

A diminuição da lacuna entre o que é dito e o que é feito depende da consistência de fatores-chave como experiências, crenças, ações e resultados, que são como camadas em uma pirâmide na qual o resultado é a soma de todos os outros fatores. Quanto mais combinados estiverem esses fatores, maior será o impacto que leva ao fortalecimento ou enfraquecimento de uma cultura (Kriegel, 2022, p. 5;10).

Foi realizada uma experiência cultural, no contexto do BSC, na empresa HDL (*Handle Man Company*), que consistiu em alinhar os valores, incluindo accountability, no intuito de fazer com que todos os colaboradores pudessem contribuir com a estratégia da organização, assumindo a responsabilidade em atingir os objetivos estratégicos (Kaplan e Norton, 2004, p. 139-140).

Conforme Kriegel (2022, p. 10), as experiências afetam as percepções que o indivíduo tem sobre o ambiente de trabalho; essa percepção internalizada gera uma crença, positiva ou negativa; as crenças são motivadores intrínsecos, pois selecionam aquilo que o indivíduo deve focar e priorizar, gerando uma intenção ou objetivo; e as intenções encadeiam as ações. Dessa forma, é preciso se certificar de que o papel pedagógico de auditoria esteja provendo experiências que impactam positivamente a percepção dos auditados acerca da implementação da cultura de planejamento.

Outro caso de sucesso cultural, envolvendo o BSC, ocorreu no *Economic Development Administration* – EDA –, órgão federal criado através de ato no Congresso dos EUA, em 1965, para ajudar a reforçar a atividade econômica e combater a pobreza em comunidades carentes. O EDA

passou por provações, tendo orçamentos cada vez menores, um futuro incerto, o que favoreceu a cultura de “sair do negócio para sobreviver” (Kaplan e Norton, 2004, p. 396-401).

Um novo gestor, a fim de restaurar o moral e o desempenho da EDA, elaborou um plano baseado no BSC para transformar a agência, concentrando-se em três pilares: a) estabelecer uma gestão organizacional sólida; b) desenvolver medidas de desempenho baseadas em resultados; c) melhorar a comunicação com as principais partes interessadas (Kaplan e Norton, 2004, p. 396-401). As ações tomadas na EDA são elementos essenciais no fomento da cultura de planejamento alinhado aos objetivos estratégicos porque reforça a base organizacional através da comunicação com as partes envolvidas e da criação de métricas de desempenho direcionadas para resultados concretos.

O diferencial do trabalho desenvolvido na EDA foi calcado na cultura do desempenho, capacitando o capital humano a adquirir competências analíticas e proficiência tecnológica para que realizasse o trabalho exigido. Como resultado, a EDA foi avaliada pelo Gabinete de Gestão e Orçamento da Casa Branca como uma agência governamental que cumpriu ou foi além das metas de criação de empregos e de incentivo ao investimento do setor privado, sendo um marco significativo nos seus 38 anos de história. Além disso, recebeu como recompensa, um financiamento ampliado para o ano fiscal de 2004 (Kaplan e Norton, 2004, p. 396-401).

De acordo com Ghelman e Costa (2006, p. 4), mais importante que mudar sistemas, organizações e legislação, é criar condições objetivas de desenvolvimento e capacitação das pessoas, conforme a estratégia da EDA para enaltecer o capital humano, pois elas conduzirão e realizarão a transformação organizacional.

Uma das formas de criar condições para o desenvolvimento humano é proporcionar aos colaboradores experiências que elevem o moral e a autoestima para o trabalho possibilitando que eles vivenciem um novo modo de ver e fazer as coisas. A qualificação profissional e a atualização de conhecimentos cumprem esse papel, pois atuam sobre a motivação e o comportamento do indivíduo, tornando-o mais cooperativo e receptivo a mudanças (Giacobbo, 1997, p. 89). O papel pedagógico da auditoria pode trazer contribuições significativas para o desenvolvimento do capital humano no fortalecimento da cultura de planejamento no setor público.

Nas organizações, as mudanças somente acontecem quando há vontade política e iniciativa por parte da alta gestão e os níveis intermediários de liderança. Portanto, para que uma auditoria seja efetiva sob a perspectiva cultural, ela tem que ser trabalhada de cima para baixo. Por isso, os auditores precisam ter acesso às lideranças para conquistar apoio e adesão dos liderados.

De acordo com Fréchette e Warah (2020, p. 6), uma das formas mais eficazes de criar condições e fortalecer a cultura de mudança é oferecer aos líderes o benefício de se afirmarem



diante dos liderados como defensores da mudança, pois isso garante apoio e alocação de recursos para somar os esforços para sua devida implementação.

De acordo com a ISSAI 130 (2019, p. 10), a construção da cultura ética em uma organização começa com sua liderança, que demonstra o tom do topo ao estabelecer e manter elevados padrões de profissionalismo, accountability e transparência na tomada de decisões.

Assim, é fundamental criar um modelo cognitivo de accountability para educar os líderes, oferecendo treinamento, suporte e os meios necessários para que se adaptem às novas formas de trabalhar, nas palavras de Giacobbo (1997, p. 88-89), através de um trabalho de base (programas de capacitação, treinamento, diálogo, engajamento, sistemas de avaliação e feedback) para que todos possam convergir esforços na mesma direção de forma que os hábitos de prestar esclarecimentos e dar justificativas de seus propósitos em relação às suas ações e resultados sejam incorporados no cotidiano de forma gradual.

Uma vez que os líderes são incentivados a incorporar a mudança cultural, eles passam a liderar pelo exemplo, alimentando a cultura do desempenho e impulsionando o comprometimento, a retenção e o desempenho dos colaboradores através da conexão entre a nova cultura e os resultados. Isso também ajuda a evitar desalinhamento, inconsistência ou fragmentação de informações entre diferentes departamentos ou equipes dentro da organização (Moraes, 2019, p. 13).

As orientações de Dodaro (2024, p. 38-39), no *Green Book* da GAO, servem tanto para os gestores quanto para os auditores, no sentido de que a accountability é impulsionada pelo tom do topo, através de mecanismos como avaliações de desempenho, e apoiada pelo compromisso com a integridade e os valores éticos, a estrutura organizacional e as expectativas de competência, que influenciam a cultura de controle da entidade. No entanto, é preciso avaliar ajustes se as pressões sobre o pessoal para cumprir as responsabilidades, objetivos ou demandas que lhe foram atribuídas são excessivas, pois isso pode fazer com que o pessoal encontre atalhos para cumprir as metas estabelecidas.

O BSC também aborda a questão cultural. Os criadores do BSC acompanharam seus clientes e constataram notáveis transformações proporcionadas pelo modelo: tradução da estratégia em termos operacionais, alinhamento dos recursos organizacionais, concepção da estratégia como hábito cotidiano e processo contínuo e foco para a concentração intensa na implementação das estratégias para mobilizar mudanças através da liderança executiva. O fortalecimento de uma cultura se dá quando uma tarefa se torna um hábito diário e contínuo e a mobilização conta com o apoio das lideranças (Kaplan e Norton, 2004, p. 6-11).

3. BALANCED SCORECARD COMO INDUTOR DO PLANEJAMENTO E DA EFETIVIDADE

Conforme Fernandes e Teixeira (2020, p. 467), o setor público trabalha com objetivos difusos e não palpáveis, entre eles, “bem-estar dos cidadãos” e “o seguimento de princípios democráticos e republicanos”. Em nosso entendimento, o BSC atende a essa peculiaridade. Não há planejamento sem indicadores, que tampouco existem sem elementos contáveis. O mais habitual na contagem é a mensuração de resultados monetários ao invés dos não monetários, logo é possível inferir que a mensuração também contribui para a dificuldade com o planejamento no setor público.

O setor público tem objetivos diferentes do setor privado, não sendo, portanto, adequado fixar objetivos e metas e mensurar o desempenho deles da mesma maneira, mas é preciso criar metodologias adequadas para diferentes situações. Enquanto o setor privado tem como objetivo o lucro, o setor público tem como objetivo desempenhar sua função social de prestar serviços públicos. Nesse sentido, Dantas (2021, p. 33) diz que a forma mais adequada de mensurar o desempenho da função social da gestão pública deve ser feita com base na efetividade, a qual, de acordo com o IRB (2011, p. 13), trazida na NAG 1107, é o resultado real obtido pelos destinatários das políticas, dos programas e dos projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental. Para Sano e Abrucio (2008, p. 66), a política pública, para ser efetiva, tem que ser “voltada para resultados, baseada em mecanismos de contratualidade da gestão, com metas, indicadores e formas para cobrar os gestores, e apoiada na transparência e monitoramento das ações governamentais, possibilitando o controle maior dos cidadãos e o uso de instrumentos de accountability”.

A implementação de políticas efetivas voltadas para resultados pode ser viabilizada com o BSC, que surgiu como resultado de várias pesquisas que exploraram diversas formas de medir o desempenho organizacional, tornando-se um modelo de gestão estratégica, com indicadores equilibrados de desempenho e custos. O BSC facilita a execução do planejamento e foi criado em 1990 pelos professores da Universidade de Harvard Robert S. Kaplan e David P. Norton.

O modelo mostra que a gênese do planejamento estratégico é a exploração das possibilidades em criar formas de avaliação dos objetivos e metas, com indicadores de desempenho tanto de caráter quantitativo quanto qualitativo, tendo como fatores críticos de sucesso os ativos baseados em conhecimento: pessoas e tecnologia de informação (Kaplan e Norton, 2004, p. 6-11;419-420).

Saber o que se quer realizar e como acompanhar e medir o progresso do objetivo é o primeiro passo para a implementação do planejamento. Doran (1981, p. 36) escreveu um artigo para a revista *Management Review* chamado "*There's a S.M.A.R.T. way to write management's*



"goals and objectives", que explica de forma significativa como fixar metas e objetivos, usando as iniciais S. M. A. R. T., que hoje se tornou um método que facilita a criação dos mecanismos de contratualidade da gestão expressos em metas e indicadores. Assim, com base no SMART, o objetivo deve ser:

- a) *Specific* (específico): as metas precisam ter um alvo específico a se atingir;
- b) *Measurable* (mensurável): Kaplan e Norton (2004, p. 6-11) ilustram através de uma equação a filosofia dos três componentes para uma execução bem-sucedida de uma estratégia - {descrever a estratégia} + {gerenciar a estratégia} = {resultados inovadores} -; dessa forma, não é possível gerenciar o que não é possível medir; não é possível medir o que não é possível descrever;
- c) *Assignable* (atribuível): é preciso dizer quem ficará responsável por essa tarefa;
- d) *Realistic* (realista): é preciso ser realista para saber se a meta pode ser alcançada com os recursos disponíveis;
- e) *Time-related* (relacionado ao tempo): deve-se especificar o prazo para a consecução dos resultados.

Antes de decidir o que medir, é preciso responder às seguintes perguntas: o que pretende realizar? Qual o objetivo? Ter em mente essas informações trará o ponto de partida que facilita a elaboração de indicadores, pois o foco nos objetivos leva a um avanço. Além disso, os objetivos precisam ter uma conexão explícita entre causa e efeitos desejados. Finalmente, os objetivos devem ser associados dentro das quatro perspectivas do BSC (clientes, finanças, processos e pessoas), resultando no mapa estratégico. Dessa forma, facilita-se a articulação da estratégia no intuito de alcançar os objetivos, melhorando as capacidades e habilidades dos funcionários, implementando novas tecnologias e promovendo melhorias em um processo interno crítico (Kaplan e Norton, 2004, p. 6-11).

Uma vez que o setor público tem objetivos e metas com aspectos qualitativo e quantitativo, Ghelman e Costa (2006, p. 3) afirmam que o BSC:

Deve contemplar medidas nas dimensões de efetividade, eficácia e eficiência, pois uma organização pública, para prestar serviços com excelência, precisa realizar a sua função social (efetividade) com qualidade na prestação de serviços (eficácia) e com o menor consumo de recursos possível (eficiência).

Sobre a aplicabilidade do BSC na avaliação da efetividade nas políticas públicas, Lima (2019, p. 16) diz que o TCU recomenda o BSC porque é uma metodologia capaz de auxiliar a elaboração de indicadores de desempenho, e, portanto, suas perspectivas são adaptáveis para o setor público para avaliar a performance nas dimensões de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

No Acórdão 41 de 2015, o TCU (2015, p. 26), cita indiretamente o BSC como um dos componentes que serviram de base para o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores, que se propõe a criar modelos para o balanceamento das dimensões de desempenho, de modo que não se privilegie a eficiência em detrimento da eficácia e da efetividade, para que não haja prejuízo ao atendimento e à qualidade dos serviços prestados ao cidadão.

De acordo com Ghelman e Costa (2006, p. 1), o modelo BSC considera aspectos monetários e não-monetários; em outras palavras, contempla, “além das medidas contábeis e financeiras tradicionais, um conjunto com outras medidas relacionadas aos ativos intangíveis”.

A base do BSC foi o uso da perspectiva financeira para resumir os resultados das ações tomadas anteriormente em equilíbrio com as perspectivas de resultados não financeiros, sendo clientes, processos internos e aprendizagem. O gerenciamento eficaz dos ativos intangíveis (não financeiros) impulsiona os indicadores de desempenho financeiro futuro, alcançando assim a criação de valor. Dessa forma, o BSC partiu da necessidade de planejar, comunicar e implementar novas estratégias, criando soluções para organizações que tinham dificuldades de executar os planos traçados (Kaplan e Norton, 2004, p. 6-11).

A perspectiva financeira não é a finalidade principal de um órgão público, mas um meio para atingir os seus objetivos. Dessa forma, as perspectivas das dimensões de desempenho, junto ao BSC, dão uma visão do todo para a criação de indicadores mais adequados para se avaliar o planejamento da gestão pública.

Embora a perspectiva financeira não seja o objetivo final dos órgãos públicos, nas palavras de Ghelman e Costa (2006, p. 3), para uma boa execução orçamentária, a captação de recursos financeiros é um fator essencial para tornar uma instituição pública mais sólida e apta a cumprir sua missão; assim, a perspectiva financeira do setor público não está orientada para o lucro, mas para obtenção de recursos necessários para o cumprimento de sua função social. As dimensões de desempenho para a adequada gestão orçamentária são eficiência e economicidade.

O BSC é um modelo adaptável porque não só contribui para a melhoria no planejamento, mas também ajuda a estabelecer metas claras e monitorar o progresso através dos indicadores de desempenho, como também atua de forma auxiliar nas auditorias, servindo como um meio de transformação cultural, sobretudo no incentivo do valor de accountability.

No que se refere à aplicação em instituições públicas de educação, o BSC foi implementado no Sistema Escolar do Condado de Fulton (FCSS), equivalente a uma secretaria estadual de educação, que abrangia 77 escolas públicas, com 70 mil estudantes, na cidade de Atlanta. Esse sistema obteve um histórico de excelente planejamento e gestão. Em 1998, havia o Modelo de Excelência, programa de qualidade chamado Modelo de Excelência que pontuava em até



1.000 pontos, que foi adaptado para os princípios do BSC, organizando os objetivos e medidas de desempenho em 5 categorias: desempenho dos alunos, partes interessadas, processos instrucionais e administrativos, aprendizagem e crescimento do pessoal e desempenho financeiro. Além destes, incluíram-se os objetivos de impacto social para o desempenho dos alunos: domínio curricular e competitividade a nível nacional. (Kaplan e Norton, 2004, p. 405-409).

O projeto de implantação do BSC na Fulton funcionou como uma auditoria, pois a equipe trabalhou para garantir a validação da coleta de dados e relatórios fidedignos para cada medida. Além disso, foram estabelecidas metas de desempenho em todo o sistema para cada medida, com base em tendências históricas, comparando-as com outros distritos escolares. O processo de transformação cultural se deu com o engajamento das escolas locais em desenvolver iniciativas destinadas a contribuir para o cumprimento das metas designadas e alocação de recursos. Dessa forma, os diretores escolares percebiam claramente as prioridades estratégicas, faziam o monitoramento prévio do progresso ao longo do ano e estabelecia suas próprias metas. Ao mesmo tempo, os funcionários envolvidos passaram a adotar atitudes questionadoras em relação às rubricas orçamentárias e à contribuição das ações para o alcance dos objetivos e o atingimento das metas (Kaplan e Norton, 2004, p. 405-409).

No decorrer da implantação do BSC, os resultados nos testes padronizados de matemática dos alunos apresentaram melhora de 66% para 88%; o número de alunos que participaram do exame SAT⁴ aumentou de 1.837 para 3.192 em oito anos; e a pontuação média desse teste aumentou de 992 para 1.039 durante o período analisado. Além disso, o orçamento final variou menos de 1% em relação às receitas e às despesas projetadas, demonstrando uma execução precisa e sem desvios do planejamento; projetos de novas escolas foram concluídos dentro do prazo e do orçamento; e o Conselho Escolar do Condado de Fulton aprovou um plano de pagamento por desempenho para os colaboradores com base no cumprimento das metas do sistema BSC. Nas pesquisas de satisfação, apenas 7% dos pais dos alunos expressaram preocupação com a segurança nas escolas, em comparação com 31% a nível nacional; 82% dos pais expressaram satisfação com as escolas dos seus filhos, em comparação com a média nacional de 68% (Kaplan e Norton, 2004, p. 405-409).

No contexto do BSC, a contribuição para a cultura de planejamento se dá pela atuação da auditoria em inquirir, orientar e capacitar as pessoas, considerando os princípios do BSC para induzir a criação de indicadores de desempenho das políticas públicas. A accountability reforça o compromisso na execução do planejamento para entregar o que foi previamente estabelecido e cooperar com a prestação de contas e o acompanhamento de suas ações.

⁴ O exame Scholastic Aptitude Test (Teste de Aptidão Escolar) é um exame nacional dos EUA, algo semelhante ao ENEM.

4. O CARÁTER PEDAGÓGICO DA AUDITORIA

O BSC também era utilizado nas auditorias e na gestão de riscos, como forma de melhorar a governança corporativa, pelo Bank of Tokyo-Mitsubishi - BTM. Os auditores internos criaram uma métrica que forçava uma identificação e resolução mais rápida dos riscos que antes eram ignorados por completo ou até que o pior acontecesse, quando então se reagia. Isso ajudou a criar uma cultura de consciência e sensibilidade ao risco, e a métrica vinculava o BSC à autoavaliação baseada no *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO –, organização criada nos Estados Unidos da América para prevenir e evitar fraudes nos controles internos (Kaplan e Norton, 2004, p. 38).

É essencial que o auditor, antes de realizar os seus trabalhos, obtenha entendimento sobre a cultura para que possa compreender as regras do jogo, de forma que não cometa o erro de impor novas mudanças e novos comportamentos. Essa ação pode ser vista como perturbadora da ordem, incômoda e indesejada e causar arrefecimento por parte da alta administração, enfraquecendo o processo; a consequência é o abandono dos projetos, falta de adesão e de compromisso e descontinuidade administrativa (Giacobbo, 1997, p. 90).

Em complemento a isso, o uso da auditoria como um meio indutor que incute novas formas de proceder com as boas práticas ajuda a trazer uma garantia razoável de que os controles internos, na forma de técnicas de monitoramento, estejam em funcionamento, o que exige a criação de mecanismos que acompanhem a retórica para ajudar as pessoas a monitorarem elas mesmas (Strathern, 2000, p. 4).

Dessa forma, é preciso criar condições para a viabilização de um sistema lógico de autorregulação salutar, de modo que a cultura seja condicionada para que a organização valorize a importância do planejamento para atingir os resultados almejados e conceba o controle como um dever (Ribeiro, 2019, p. 6;18). Essa sequência de atos, por si só, funciona como uma engrenagem que se autorregula favorecendo a melhoria contínua do planejamento.

O mecanismo lógico de autorregulação torna o planejamento um processo vivo, que se atualiza durante a execução, o que ajuda a produzir conhecimento de boas práticas. O sentimento de controle como dever tem que ser estimulado durante o processo de auditoria porque, segundo Strathern (2000, p. 62), isso permite que indivíduos e instituições garantam a qualidade e melhorem o desempenho, não através da imposição de padrões externos de conduta, mas permitindo que as pessoas sejam julgadas pelas metas que elas estabelecem para elas mesmas. Esse processo pode ser chamado de empoderamento.



A comparação do resultado executado com o planejado pode ser feita tanto em relação aos seus próprios atos quanto às ações de outros. É um autofeedback consistente, que se multiplica para os outros, assim como, nas palavras de Lima (2019, p. 90), é feito através da aplicação e compartilhamento, o que concorre para o alcance dos resultados almejados, à medida que vai fornecendo subsídios para a melhoria dos processos organizacionais.

Diante disso, é possível perceber que há uma relação muito próxima entre cultura, conhecimento, planejamento e controle. Quando o conhecimento se espalha, novas formas de conduzir e acompanhar os processos vão surgindo de modo que a conduta absorvida pelas pessoas possa fazer com que elas exijam que outras pessoas se adequem aos novos padrões.

5. CULTURA DE ACCOUNTABILITY

Quando alguém trabalha sabendo que terá que prestar contas, esclarecendo e justificando os resultados de suas ações, essa pessoa tende a direcionar os seus esforços para cumprir o compromisso de atingir os objetivos. Como forma de impulsionar os resultados, a medição é um motivador poderoso. Os gestores e funcionários esforçam-se por ter um bom desempenho em quaisquer medidas selecionadas (Kaplan e Norton, 2004, p. 6-11).

Isso remete ao controle que, segundo Lima (2019, p. 23), pode ser exercido pela Administração Pública por meio de orientação, monitoramento e correção, seja sobre seus próprios atos ou sobre os atos de terceiros visando garantir a legitimidade, legalidade e adequabilidade. Assim, o controle pode ser tanto poder quanto dever.

As auditorias devem estimular nos auditados o controle como dever, mais precisamente despertando uma sensibilidade que lhes permitam vivenciar e incorporar a cultura de accountability que engloba ação com responsabilidade, espírito de dono, iniciativa, proatividade, comprometimento, autonomia, transparência e protagonismo. Em outras palavras, ser mais exigente consigo mesmo, procurando responder de forma correta a cada situação e entregar resultados mais consistentes, ao mesmo tempo em que influenciam outras pessoas no seu ambiente de trabalho, fazendo com que isso se torne parte da cultura organizacional (Cordeiro, 2013, p. 22-23;32).

As auditorias internas ou externas podem auxiliar na criação da cultura de accountability, que reforça a conscientização voluntária no agente público, melhorando o relacionamento entre Estado e sociedade e garantindo que os recursos públicos sejam alocados de forma eficiente e para atender às necessidades dos cidadãos.

Ima et al (2023, p. 208), ao fazer uma análise paralela, relacionando a auditoria com a accountability, constatam que, muito mais do que a prestação de contas no sentido quantitativo, a accountability remete à responsabilidade social, avaliação de ações e resultados, que são pontos-chave da governança nas instituições públicas.

De acordo com Kaźmierczak (2024, p. 46), os auditores internos do setor público desempenham um papel fundamental no fornecimento da accountability nas suas organizações, pois ela é fundamental nos esforços de gestão para garantir que os sistemas de risco, governança e controle interno proporcionem às partes interessadas, aos contribuintes e ao público os mais elevados níveis de confiança. Isso vai ao encontro do que diz Fonseca et al (2020, p. 244): “responsabilidade de criar mecanismos que permitam aumentar o grau de confiança entre os mesmos”.

Na língua inglesa, o significado cultural da palavra accountability é frequentemente usado do indivíduo com ele mesmo, especialmente no contexto de responsabilidade pessoal pelas próprias ações em explicar e justificar, tornando as suas ações visíveis e estando ciente das consequências se essas ações não forem aceitáveis. Isso expressa a ideia de responsividade, bom senso, consciência, proatividade e comprometimento voluntário, ou seja, a accountability se torna mais um ato de responsabilidade pessoal do que institucional; além disso, é um valor e uma habilidade que precisa ser treinada e estimulada pelo papel pedagógico e cultural da auditoria.

Segundo Dantas (2021, p. 25;43), o vocábulo responsividade corresponde a um termo próximo da palavra accountability. Responsividade se refere à sensibilidade dos representantes em adotar um conjunto de mecanismos e procedimentos que garantam maior transparência e exposição das políticas públicas para prestarem contas dos resultados de suas ações e decisões governamentais aos representados. A criação da cultura de accountability requer a compreensão de relações e processos complexos, bem como relações didáticas e estáticas em regimes estabelecidos, com instituições bem arraigadas com rotinas de trabalho.

De acordo com a INTOSAI (2019, P. 5), a accountability é um conceito importante para a boa governança, que se refere à prestação de contas, à estrutura organizacional, à estratégia, aos procedimentos, às ações que ajudam a garantir que sejam cumpridas as obrigações legais, bem como à avaliação e ao acompanhamento do próprio desempenho.

O IRB (2011, p. 11) traz o conceito de accountability na NAG 1101 como uma “obrigação que têm as pessoas ou entidades, às quais foram confiados recursos públicos, de prestar contas, responder por uma responsabilidade assumida e informar a quem lhes delegou essa responsabilidade”.

Dessa forma, a accountability dá mais confiança ao processo de prestação de contas e transparência, pois o indivíduo estará mais inclinado a ter o compromisso de tomar a responsabilidade para si e responder pelos resultados de suas ações.



O conceito de accountability deve ser incentivado internamente, promovendo entre os colaboradores o hábito de cumprir suas responsabilidades sem necessidade de cobrança ou pressão, o que significa despertar o senso de controle como um dever, estabelecendo critérios baseados em variáveis de controle e metas com indicadores que auxiliem no cumprimento dos objetivos traçados. Dessa forma, estimula-se um desempenho positivo e um crescimento contínuo ao longo do tempo.

Accountability também pode ser uma forma de autocapacitação, sugerindo uma autorresponsabilidade, que, segundo Strathern (2000, p. 62), se assenta no controle e na internalização de novas normas para que os indivíduos possam melhorar continuamente. A sujeição externa e a subjetivação interna são combinadas para que os indivíduos se comportem de acordo com as normas pelas quais são governados. Assim, a auditoria torna-se uma tecnologia política do eu: um meio através do qual os indivíduos regulam ativamente e livremente a sua própria conduta e, assim, contribuem para o modelo de ordem social do governo.

A finalidade pedagógica de uma auditoria, para ser eficaz, precisa estimular no auditado a vontade de transformação interna, culminando no desenvolvimento da accountability pessoal, que, nas palavras de Cordeiro (2013, p. 21-22), é uma virtude relacionada à habilidade de pegar a responsabilidade para si e gerar respostas com resultados positivos, ou seja, tomar iniciativa e se comprometer com os resultados.

O papel pedagógico de Tribunal de Contas é trazido pelo IRB (2011, p. 15;19; 23-25), nas NAGs 1124, 2101,2309.1, 2406, as quais tratam da sua função essencial, que é auxiliar o Poder Legislativo no exercício do controle externo e promover o cumprimento da accountability no setor público, incluindo-se o apoio e o estímulo às boas práticas de gestão através de recomendações de ações de caráter gerencial, em decorrência de procedimentos de auditoria, visando à promoção da melhoria contínua nas operações, bem como cooperar com os outros órgãos e entidades que tenham a competência ou o interesse em promover a accountability na gestão pública.

De acordo com Welch (2024, p. 30), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico tem reconhecido a importância dos Tribunais de Contas em desempenhar um papel fundamental na construção e manutenção de mecanismos mais fortes e eficazes de accountability entre os governos e os cidadãos, fornecendo supervisão, visão e previsão ao longo de todo o ciclo político.

No *Yellow Book* da GAO, Dodaro (2024, p. 25) diz que a auditoria é essencial para a accountability governamental, pois ela comunica claramente as expectativas aceitáveis de cada servidor, definindo o tom para o comportamento e criando um ambiente que reforça e incentiva a cultura ética em todos os níveis da organização.

Segundo a INTOSAI, (2022, p. 10), todas as auditorias do setor público contribuem para a boa governança ao melhorar a accountability e a transparência, incentivando melhoria contínua e confiança sustentada no uso apropriado dos recursos públicos, fundos e ativos e no desempenho da administração pública.

As auditorias podem gerar efeitos comportamentais ao produzir estímulos pedagógicos, no sentido de criar a cultura de accountability, não somente para que o indivíduo receba a capacitação e proceda da forma correta, mas também para que ele compartilhe os conhecimentos adquiridos, agindo como agentes multiplicadores. Isso ajudará a criar condições para que haja processos estruturados de boas práticas de governança, planejamento e efetividade, que preparam o terreno para uma sólida estrutura de gestão, com governabilidade legítima.

6. PROPOSTA DE AUDITORIA APLICADA

A proposta apresentada se inspira na norma ABNT NBR ISO 19011:2018, que dispõe sobre auditoria de sistemas de gestão. O intuito é dar aplicabilidade ao referencial teórico e detalhar, com subsídios que satisfaçam a questão de pesquisa. Na figura 3 encontra-se o fluxograma, baseado no ciclo PDCA, que consta da referida norma.

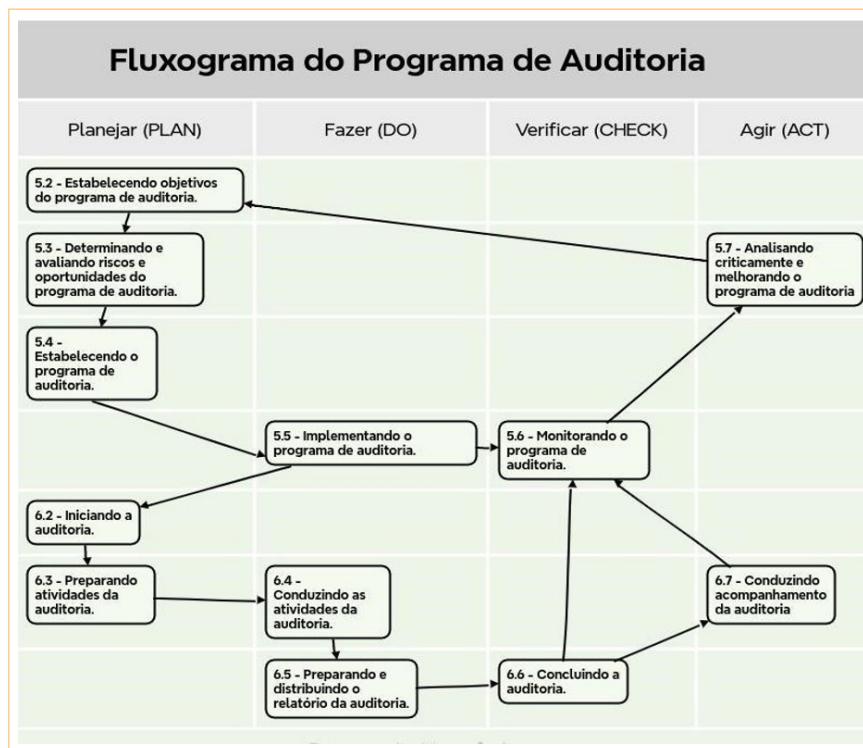


Figura 3 – Fluxograma (ABNT NBR ISO 19011:2018).
Fonte: Elaborado pelo autor com base na ABNT NBR ISO 19011:2018.

6.1 Planejar (PLAN)

Nesta etapa, a estratégia de criação da cultura de planejamento se consubstancia nos seguintes objetivos: a) criar condições objetivas de desenvolvimento e capacitação das pessoas para enaltecer o capital humano; b) viabilizar para que a cultura de planejamento seja disseminada na organização; c) estimular nos auditados a vontade de transformação interna (accountability pessoal); d) estimular as boas práticas de gestão; e) realizar a transformação organizacional; f) comunicar claramente as expectativas aceitáveis.

Deverão ser avaliados os seguintes riscos que podem afetar a estratégia e o alcance dos objetivos: a) resistência ou falta de apoio da alta administração que possa prejudicar a iniciativa; b) imposição de mudanças e comportamentos que possam enfraquecer o processo; c) falta de acesso à alta administração que possa comprometer a estratégia da auditoria; d) aspectos culturais que possam impactar negativamente a estratégia da auditoria. Esta etapa do ciclo PDCA corresponde aos tópicos 5.2, 5.3, 5.4, 6.2 e 6.3 da Norma 19011:2018.

6.2 Executar (DO)

Aplicando os princípios do BSC, deve-se verificar: a) se há adoção de medidas de desempenho, baseadas em resultados; b) qual é o grau de alinhamento dos recursos organizacionais com a estratégia e se os recursos disponíveis são suficientes para cumprir a missão; c) se os objetivos e metas são mensuráveis e se o progresso é monitorado através de indicadores de desempenho; d) se as dimensões de desempenho abrangem, no mínimo, eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, no cumprimento da função social em prestar serviços públicos; e) se é monitorado o impacto da ação governamental dos programas; f) se a gestão monitora macroprocessos relacionados às finanças, valor agregado aos cidadãos, processos internos e desenvolvimento organizacional; h) se estão claros os objetivos de cada ação; i) se as lideranças deixam explícitas as prioridades estratégicas, metas e formas de acompanhamento do progresso.

O grau de accountability da organização deverá ser aferido por procedimentos que verifiquem a existência de: a) práticas de auto-avaliação e auto-feedback; b) mecanismos de governança que responsabilizem os indivíduos a prestar contas, esclarecendo e justificando os resultados de suas ações com base em indicadores e metas; c) mecanismos de monitoramento, detecção e correção dos próprios atos e/ou de terceiros; d) mecanismos de avaliação e feedback que contemplam, no mínimo, as dimensões de desempenho de responsabilidade social, iniciativa, proatividade, comprometimento, autonomia, transparência e protagonismo; e) sistemas de gestão, risco, governança e controle suficientes para proporcionar às partes interessadas razoável

nível de confiança; f) evidências que comprovem que os indivíduos estão conscientes das consequências de suas ações; g) evidências que comprovem o cumprimento das obrigações, sem a necessidade de cobrança ou pressão.

Na fase da comunicação de resultados, é preciso validar os dados coletados para garantir a fidedignidade da análise e da conclusão. Todas as iniciativas deverão ter o propósito de buscar apoio e engajamento da alta gestão, para que se evite desalinhamento, inconsistência ou fragmentação de informações. Esta etapa do ciclo PDCA corresponde aos tópicos 5.5, 6.4 e 6.5 da Norma 19011:2018.

O auditor deve identificar pontos de melhorias, recomendando ações que visem: a) à capacitação dos servidores em áreas críticas identificadas; b) ao aperfeiçoamento dos indicadores de desempenho para melhor monitoramento e avaliação do planejamento estratégico; c) ao alinhamento das metas organizacionais com os resultados da auditoria; d) à garantia de que os resultados estejam alinhados com as metas e os objetivos, promovendo uma maior coerência entre planejamento e execução; e) à implementação de mecanismos de monitoramento e feedback que permita ajustes e melhorias nas práticas de planejamento e execução; f) à adoção de ferramentas que combinem BSC, COSO e gestão de riscos para se antecipar aos eventos que impactam o planejamento estratégico; g) à promoção da cultura de accountability, enfatizando a responsabilidade de cada servidor por suas ações e resultados; h) à criação de painéis que facilitem a visualização e compreensão do mapa estratégico por todos os servidores; i) à revisão de políticas e procedimentos para garantir que eles estejam atualizados e alinhados com boas práticas de planejamento e accountability.

6.3 Monitorar (CHECK)

O acompanhamento contínuo, com a fase de monitoramento, busca: a) avaliar regularmente o nível de accountability na organização e emitir alertas quando este estiver em um nível que possa afetar negativamente a cultura organizacional de planejamento; b) oferecer feedback contínuo e construtivo aos auditados, além de comunicar informações relevantes e críticas às partes interessadas pertinentes, garantindo a transparência e a clareza na comunicação; c) trabalhar para alcançar a maturidade desejada dos auditados, incentivando a cooperação ativa e o alinhamento com os objetivos estratégicos da auditoria, promovendo uma cultura de planejamento eficaz e accountability; d) revisar e ajustar os indicadores de desempenho para garantir que reflitam com precisão o progresso estratégico; e) solicitar que os auditados forneçam relatórios periódicos detalhando o progresso em relação aos objetivos e metas estabelecidos.

Esta etapa do ciclo PDCA corresponde aos tópicos 5.6 e 6.6 da Norma 19011:2018.



6.4 Plano de ação (ACT)

A materialização do resultado da auditoria se dá pelo plano de ação acordado entre o auditor e o auditado, abrangendo prazos, responsabilidades e outras condições essenciais para a implementação das recomendações.

O auditado deve manter os auditores informados sobre as providências tomadas, garantindo a continuidade do processo de melhoria. Este processo é fundamental para assegurar que as ações estejam sendo implementadas de forma efetiva. Esta etapa do ciclo PDCA corresponde aos tópicos 5.7 e 6.7 da Norma 19011:2018.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A relevância deste estudo se deu pela necessidade de melhorar o planejamento no setor público brasileiro, no contexto do IEGM, especificamente no componente I-Plan, que evidenciou que, no período de 2017 a 2022, 95% dos estados foram avaliados com baixo nível de efetividade (conceito C) no I-PLAN, e 85,09% dos municípios paulistas foram avaliados como C em 2022. Diante disso, foi discutido como o papel pedagógico da auditoria, utilizando BSC e accountability como ferramentas fundamentais, pode contribuir para a indução do planejamento no setor público, elevando o nível de alinhamento dos recursos com a estratégia e facilitando a avaliação dos níveis de accountability que são medidas fundamentais para promover mudanças culturais e boas práticas de gestão no setor público.

Buscou-se a aplicação dos conceitos teóricos sobre BSC e accountability através de um plano de auditoria inspirado no formato PDCA, conforme descrito na norma ABNT NBR ISO 19011:2018, para detalhar as ações que induziriam as mudanças culturais e práticas de planejamento estratégico.

A contribuição do BSC para a cultura de planejamento está no estímulo das boas práticas de gestão através da definição de objetivos e metas, do alinhamento dos recursos organizacionais com a estratégia, da adoção de indicadores de desempenho para medir resultados e do enaltecimento do capital humano, que é fundamental para viabilizar a disseminação da cultura de planejamento na organização e boas práticas de gestão, buscando o diálogo adequado que abre caminhos para contornar resistência às mudanças ou falta de apoio.

A accountability contribui para a cultura de planejamento porque cria práticas de autoavaliação e autofeedback que despertam nos auditados a vontade de transformação interna no

cumprimento das obrigações, sem a necessidade de cobrança ou pressão. Tal transformação é significativa para mitigar riscos de aspectos culturais que podem impactar negativamente a adesão às boas práticas de planejamento estratégico, entre eles a falta de transparência e responsabilidade nas ações governamentais. A accountability permite que sejam implementados mecanismos de gestão de riscos, governança e controle para monitoramento, detecção e correção dos próprios atos e/ou de terceiros com base em responsabilização e prestação de contas com esclarecimento e justificativa dos resultados das ações, indicadores e metas. A transparência, o monitoramento contínuo e o ajuste de ações viabilizam razoável nível de confiança às partes interessadas e a boa implementação e execução do planejamento.

O papel pedagógico da auditoria, sendo exercido com independência, contribui para a cultura de planejamento porque consiste em comunicar claramente as expectativas aceitáveis para os colaboradores e para a alta gestão, através de recomendações e mecanismos de monitoramento e feedback contínuos que buscam alcançar a maturidade organizacional desejada em prol do alinhamento estratégico. Tal comunicação deve conter, no mínimo, verificação e avaliação dos mecanismos de gestão de riscos, governança e controle que abrangam, entre eles, os aspectos de eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, no cumprimento da função social em prestar serviços públicos. O fornecimento, pelos auditados, de relatórios periódicos detalhando o progresso em relação aos objetivos e metas estabelecidos, para os auditores, fortalece a accountability, que por sua vez enriquece a cultura de planejamento.

Diante do exposto, é possível destacar que a implementação dessa abordagem integrada de auditoria, accountability e BSC representa um passo significativo para enfrentar os desafios identificados no IEGM, podendo contribuir para fortalecer a cultura de planejamento no setor público, garantindo uma gestão mais proativa, efetiva, responsável, transparente e alinhada com as expectativas da sociedade.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **Norma Brasileira ABNT NBR ISO 19011.** 3^a ed. Rio de Janeiro, 2018.

CORDEIRO, João. **Accountability: a evolução da responsabilidade pessoal nas empresas: o caminho da execução eficaz.** São Paulo: Évora, 2013.

DANTAS, Ana Fernanda. **Auditoria Do Sistema Único De Saúde, Componente Do Estado Da Bahia, Como Instrumento De Accountability Horizontal.** Universidade Federal da Bahia – UFBA: Salvador, 2021.



DODARO, Gene L (Comptroller General of the United States). **Green Book: Standards for Internal Control in the Federal Government 2014**. Washington, DC: GAO (Comptroller General of the United States), 2014.

DODARO, Gene L (Comptroller General of the United States). **Yellow Book: GOVERNMENT AUDITING STANDARDS 2024**. Washington, DC: GAO, 2024.

DORAN, G.T. (1981) **There's a S.M.A.R.T. way to write management's goals and objectives.** Management Review (AMA FORUM) 70 (11): 35–36.

FERNANDES, Gustavo Andrey Almeida; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. **Accountability ou Prestação de Contas, CGU ou Tribunais de Contas: O exame de diferentes visões sobre a atuação dos órgãos de controle nos municípios brasileiros.** Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS, 2020.

FONSECA, Anabela dos Reis; JORGE, Susana; NASCIMENTO, Caio. **O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas Instituições de Ensino Superior.** Revista de Administração Pública, v. 54, n. 2, p. 243-265, 2020.

FRÉCHETTE, Pierre; WARAH, Aïda. **Auditing Organizational Culture in the Public Sector.** Ottawa, Ontario CANADA: Canadian Audit and Accountability Foundation , 2020.

FREITAS, Simone; BONTEMPO, Paulo. **Os Desafios Da Implementação Do Planejamento Estratégico No Poder Judiciário Do Estado De Goiás.** Revista Brasileira de Estudos Organizacionais, 2019.

GHELMAN, Silvio Stella; COSTA, Regina Reis da. **Adaptando o BSC para o setor público utilizando os conceitos de efetividade, eficácia e eficiência.** Bauru, SP, Brasil: XIII SIMPEP, 2006.

GIACOBBO, Mauro. **O Desafio da Implementação do Planejamento Estratégico nas Organizações Públicas.** Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, v.28,n.74, p. 73-105, out/dez 1997.

IMA, Francisco Felipe Ramos Rodrigues; MORAIS, Marília Gabrielly Dantas de; SILVA, Napiê Galvê Araújo. **O papel da auditoria interna na promoção da Accountability nas instituições de ensino superior do Rio Grande do Norte.** Revista da CGU, v. 15, n. 27, p. 14, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v15i27.511>. Acesso em: 13/06/24.

INTOSAI. INTOSAI-P20: **Principles of Transparency and Accountability.** INTOSAI, 2019.

INTOSAI. ISSAI 100: **Fundamental Principles of Public Sector Auditing**. 2022.

INTOSAI. ISSAI 130: **Code of Ethics**. 2019.

IRB - Instituto Rui Barbosa. **IEG-M**. Disponível em: <https://iegm.irbcontas.org.br/>. Acesso em: 24 mar. 2025.

IRB - Instituto Rui Barbosa. **Normas de Auditoria Governamental - NAGs Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro**. Tocantins: IRB, 2011.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Strategy Maps: Converting intangible assets into tangible outcomes**. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Publishing Corporation, 2004.

KAŽMIERCZAK, Agnieszka. **Accountability and transparency in the public sector – internal audit providing assurance and insight to the European Commission's top management**. Accountability and Transparency: Arrangement and Practices. Luxembourg: Curia Rationum - European Court of Auditors, 2024.

KRIEGEL, Jessica. **Uncovering Key Factors That Determine Culture Strength**. Temecula, CA: Culture Partners, 2022.

LIMA, Giovana Daniela de. **Balanced Scorecard como framework para as atividades de auditoria operacional em Instituições Federais de Ensino Superior**. Lavras, MG: Universidade Federal de Lavras, 2019.

MORAES, Gustavo Garcia de. **A Liderança Contribuindo para o Engajamento dos Funcionários em uma Empresa: Um Estudo de Caso em uma Empresa no Ramo de Embalagens Metálicas**. Lins, SP: Revista Científica Unisalesiano, 2019.

RIBEIRO, Vinícius. **Balanced Scorecard: Indicadores De Desempenho**. Brasília-DF: Gran Cursos Online, 2019

SANO, Hironobu; ABRUCIO, Fernando Luiz. **Promessas e resultados da Nova Gestão Pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo**. RAE, v. 48, n. 3, p. 64-80, 2008.

STRATHERN, Marilyn. **Audit Cultures: Anthropological studies in accountability, ethics and the academy**. London and New York: Routledge, 2000.



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão n. 41, de 21 de janeiro de 2015. Relator: Raimundo Carreiro. Grupo I – Classe III – Plenário TC 011.303/2014-0. Órgãos/Entidades: Secretaria de Gestão Pública – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

WELCH, Peter. **Accountability, transparency and the supreme audit institutions.** Accountability and Transparency: Arrangement and Practices. Luxembourg: Curia Rationum - European Court of Auditors, 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. **IEG-M.** Disponível em: <https://iegm.tce.sp.gov.br/>. Acesso em: 24 mar. 2025.

ZIMMERMAN, Fábio. **Gestão da Estratégia com o uso do BSC.** Brasília: ENAP, 2015.