



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Emil Leite Ibrahim

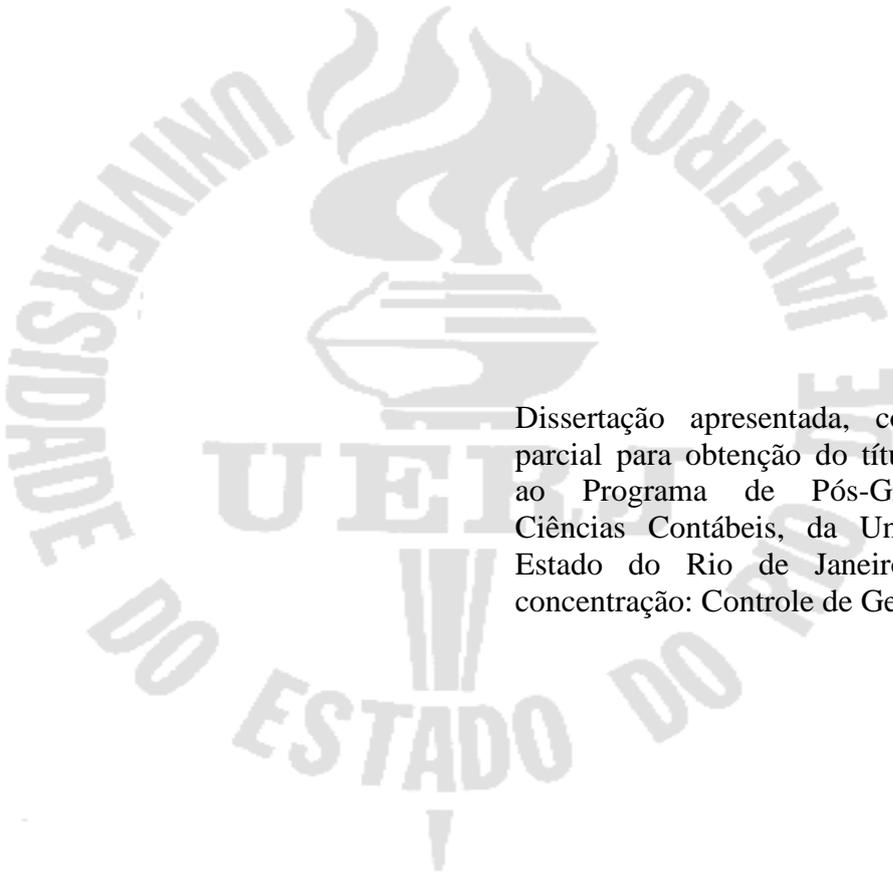
**Contribuição das auditorias operacionais para a *accountability* de  
resultados na administração pública**

Rio de Janeiro

2019

Emil Leite Ibrahim

**Contribuição das auditorias operacionais para a *accountability* de resultados na administração pública**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves

Rio de Janeiro

2019

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

I14 Ibrahim, Emil Leite.  
Contribuição das auditorias operacionais para a *accountability* de resultados na administração pública / Emil Leite Ibrahim.– 2019.  
126 f.

Orientador: Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves.  
Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.  
Bibliografia: f. 106-114.

1. Auditoria – Rio de Janeiro (RJ) – Teses. 2. Auditores – Rio de Janeiro (RJ) – Teses. 3. Administração pública – Teses. I. Alves, Francisco José dos Santos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.6(815.3)

Bibliotecária: Regina Souza do Patrocínio CRB7/4954

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Emil Leite Ibrahim

**Contribuição das auditorias operacionais para a *accountability* de resultados na administração pública**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 07 de agosto de 2019.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves (Orientador)  
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

---

Prof. Dr. José Francisco Moreira Pessanha  
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

---

Prof. Dr. Rodrigo Ramos Lourega de Menezes  
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2019

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus pais, Jamil e Gloria, meus grandes exemplos de vida, pelo apoio inestimável e amor incondicional.

## AGRADECIMENTOS

A Deus.

Aos meus queridos pais, pelo estímulo e carinho.

À minha esposa Daniela e aos meus amores Gabriela e Clarice que suportaram e compreenderam os recorrentes momentos de ausência.

À minha avó Nilzia que, aos 100 anos de idade, ainda me ensina o que significa romper fronteiras.

A todos os Conselheiros do TCM-RJ, em especial ao Conselheiro-Presidente Dr. Thiers Montebello, pelo acolhimento, generosidade, confiança e, ainda, por prover as condições sem as quais a realização deste trabalho não seria possível, o meu mais sincero agradecimento.

Ao meu orientador Professor Dr. Francisco José dos Santos Alves, pela disponibilidade sempre demonstrada, pelos ensinamentos, pela paciência e certa orientação.

Aos professores Drs. José Francisco Moreira Pessanha e Rodrigo Ramos Lourega de Menezes, integrantes da banca examinadora, pelas relevantes contribuições, prontamente incorporadas à dissertação.

Aos auditores e inspetores do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro que gentilmente responderam ao questionário, fornecendo os dados necessários à pesquisa.

A todos os amigos que direta e indiretamente contribuíram para que esta pesquisa se realizasse.

Pensamentos valem e vivem pela observação exata ou nova, pela reflexão aguda ou profunda; não menos querem a originalidade, a simplicidade e a graça do dizer.

*Machado de Assis*

## RESUMO

IBRAHIM, Emil Leite. *Contribuição das auditorias operacionais para a accountability de resultados na administração pública*, 2019. 126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

Nas modernas democracias, a legitimidade dos representantes públicos já não se sustenta apenas com base nos processos eleitorais. Exige-se uma abordagem dinâmica de legitimidade que enseja a formulação de mecanismos permanentes de participação e controle com vistas a assegurar a condução da máquina pública no melhor interesse dos cidadãos. Aperfeiçoar o controle público depende, essencialmente, da redução das assimetrias informacionais entre cidadãos e governantes. Nesse sentido, transparência e *accountability* destacam-se como relevantes componentes da Governança Pública, contextualizados no âmbito de uma Nova Gestão Pública da qual se exige melhores resultados com base na economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Essas transformações têm impacto direto na atuação das instituições nacionais encarregadas do controle externo da gestão pública. O dever constitucional dos Tribunais de Contas de prestar informações à cidadania acerca dos resultados obtidos pelos governos confere significativa importância às auditorias operacionais, as quais representam elemento essencial à promoção da *accountability* de resultados. O objetivo deste trabalho é aferir o nível de contribuição das auditorias operacionais para a *accountability* de resultados na administração pública, considerando aspectos referentes ao órgão controlador, ao órgão controlado e à sociedade, além de etapas atinentes ao ciclo de realização da auditoria. Como estratégia metodológica procedeu-se à aplicação de questionário de modo a identificar a percepção dos auditores de controle externo do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM-RJ) sobre o tema. Não obstante os avanços estruturais revelados pelo Tribunal de Contas que suportam o aperfeiçoamento do controle operacional, a conclusão obtida é que dificuldades administrativas e limitações sistêmicas inerentes aos órgãos auditados e, principalmente, fatores relacionados ao interesse, compreensão e participação da sociedade representam, ainda, consideráveis obstáculos para que as auditorias operacionais atinjam adequado grau de contribuição no provimento de informações e na promoção da *accountability* de resultados.

Palavras-chave: *Accountability* de Resultados. Auditoria Operacional. Tribunal de Contas. Governança Pública. Assimetria Informacional.

## ABSTRACT

IBRAHIM, Emil Leite. *Contribution of performance audits to accountability of results in public administration*, 2019. 126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

In modern democracies, legitimacy of the public representatives is not solely based on electoral processes any more. A dynamic approach to legitimacy that encourages the creation of permanent mechanisms of participation and control in order to ensure that the public machine works to the best interests of the citizens is mandatory. Perfecting the public control depends, essentially, on the reduction of information asymmetries between citizens and the public leaders. In this sense, components of Public Governance such as transparency and accountability are relevant, nestled in the context of a New Public Management system which requires better results based on economy, efficiency, efficacy and effectiveness. These transformations have direct impact on the practices of the national institutions in charge of the external control of the public management. The constitutional duty of the Courts of Auditors to provide information to citizens about the results achieved by governments grants significant importance to performance audits, which represent an essential element to promoting results accountability. The objective of this work is to assess the level of contribution of the performance audits to the results accountability in public management, considering aspects related to the auditing entity, the entity being audited and to society, as well as the execution phases of the audit. As methodology strategy, a survey about this subject was conducted in order to identify the perception of external control auditors of the Court of Auditors of the City of Rio de Janeiro. In spite of the structural advancements presented by the Court of Auditors that support the improvements of the performance control, the conclusion we have obtained is that administrative difficulties and systemic limitations inherent to the audited organizations and, mainly, factors related to society interest, understanding and participation still represent significant obstacles that prevent performance audits from reaching adequate level of contribution to providing information and to promoting results accountability.

Keywords: Results Accountability. Performance Audit. Court of Auditors. Public Governance. Informational Assymetry.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Componentes Mecanismos de Governança Pública .....	41
Figura 2 –	Ciclo de Auditoria Operacional.....	58
Figura 3 –	Resultados das questões relativas ao construto entidade controladora.....	77
Figura 4 –	Resultados das questões relativas ao construto órgão controlado.....	80
Figura 5 –	Resultados das questões relativas ao construto ciclo de auditoria.....	83
Figura 6 –	Resultados das questões relativas ao construto sociedade.....	86
Figura 7 –	Mapa perceptual do construto I.....	89
Figura 8 –	Mapa perceptual do construto II.....	92
Figura 9 –	Mapa perceptual do construto III.....	94
Figura 10 –	Mapa perceptual do construto IV.....	97
Figura 11 –	Boxplots dos escores das questões basilares.....	100
Figura 12 –	Modelo de mapa perceptual ou de correspondência do construto I.....	125

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Princípios Básicos de Governança Corporativa .....	39
Quadro 2 –	Conceitos de Economicidade, Eficiência, Eficácia e Efetividade .....	56
Quadro 3 –	Construtos investigados e quantidade de questões.....	67
Quadro 4 –	Elementos de formação do construto entidade de controle.....	68
Quadro 5 –	Elementos de formação do construto órgão controlado.....	69
Quadro 6 –	Elementos de formação do construto ciclo de auditoria.....	70
Quadro 7 –	Elementos de formação do construto sociedade.....	70
Quadro 8 –	Questões do construto I.....	88
Quadro 9 –	Questões do construto II.....	91
Quadro 10	Questões do construto III.....	93
Quadro 11–	Questões do construto IV.....	96
Quadro 12–	Questões basilares por construto.....	98

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Frequências absoluta e relativa, mediana e moda do construto entidade controladora .....	77
Tabela 2 –	Frequências absoluta e relativa, mediana e moda do construto órgão controlado .....	80
Tabela 3 –	Frequências absoluta e relativa, mediana e moda do construto ciclo de auditoria .....	83
Tabela 4 –	Frequências absoluta e relativa, mediana e moda do construto sociedade..	85
Tabela 5 –	Estatísticas das respostas às questões basilares .....	99
Tabela 6 –	Tabela de contingência (matriz X).....	122
Tabela 7 –	Modelo de matriz binária para aplicação da ACM (matriz Z).....	122
Tabela 8 –	Matriz de BURT.....	123

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Análise de Correspondência
ACM	Análise de Correspondência Múltipla
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EFS	Entidade Fiscalizadora Superior
GAO	Government Accountability Office (Escritório de Controle do Governo dos Estados Unidos)
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores)
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions (Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores)
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000)
NAO	National Audit Office (Escritório Nacional de Auditoria do Reino Unido)
NGP	Nova Gestão Pública
OAG	Office of the Auditor General of Canada (Escritório do Auditor Geral do Canadá)
TCE-BA	Tribunal de Contas do Estado da Bahia
TCM-RJ	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	14
1	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	21
1.1	<b>Legitimidade democrática: representação e participação</b> .....	21
1.2	<b>Teoria da agência e assimetrias informacionais</b> .....	25
1.2.1	<u>Fundamentos constitutivos da relação principal-agente</u> .....	25
1.2.2	<u>Relação de agência e assimetrias informacionais no âmbito público</u> .....	31
1.3	<b>Governança e <i>accountability</i></b> .....	36
1.3.1	<u>Governança corporativa</u> .....	36
1.3.2	<u>Governança pública e <i>accountability</i></u> .....	39
1.4	<b>O Controle e os modelos de gestão do Estado</b> .....	43
1.4.1	<u>Estado e modelo de gestão pública</u> .....	43
1.4.2	<u>Perspectiva do controle na nova gestão pública</u> .....	47
1.4.3	<u>Tribunais de Contas: o controle de desempenho além da conformidade</u> ....	49
1.4.4	<u>Auditorias operacionais</u> .....	54
1.4.4.1	Fatores relevantes para a promoção das auditorias operacionais.....	60
2	<b>METODOLOGIA</b> .....	66
2.1	<b>Tipologia da Pesquisa</b> .....	66
2.2	<b>Questionário</b> .....	67
2.3	<b>População alvo</b> .....	71
2.4	<b>Tratamento dos dados</b> .....	72
3	<b>ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS</b> .....	74
3.1	<b>Caracterização da amostra e perfil dos entrevistados</b> .....	74
3.2	<b>Apresentação e análise dos resultados</b> .....	74
3.2.1	<u>Análise descritiva das respostas por construto</u> .....	75
3.2.1.1	Análise descritiva do construto entidade de controle.....	76
3.2.1.2	Análise descritiva do construto órgão de controlado.....	79
3.2.1.3	Análise descritiva do construto ciclo de auditoria.....	81
3.2.1.4	Análise descritiva do construto sociedade.....	85
3.2.2	<u>Aplicação da análise de correspondência múltipla (ACM)</u> .....	87
3.2.2.1	ACM aplicada ao construto entidade de controle.....	88

3.2.2.2	ACM aplicada ao construto órgão controlado.....	90
3.2.2.3	ACM aplicada ao construto ciclo de auditoria.....	93
3.2.2.4	ACM aplicada ao construto sociedade.....	95
3.2.3	<u>Análise e comparação dos escores das questões basilares.....</u>	98
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	102
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	106
	<b>APÊNDICE A</b> – - Questionário aplicado no âmbito do TCM-RJ.....	115
	<b>APÊNDICE B</b> – Análise de correspondência múltipla .....	121

## INTRODUÇÃO

Empreender arranjos mais efetivos de organização e funcionamento do Estado – orientados ao benefício de toda a coletividade – corresponde a um dos maiores desafios da sociedade contemporânea.

Após a superação dos regimes autoritários, inúmeros foram os estudos sobre a construção democrática do Estado, no sentido de definir novas formas de relação com a sociedade, em especial no que tange a aspectos de legitimação e controle.

As teorias democráticas, que conferem materialidade ao princípio da soberania popular, conduzem à noção de um curso completo de representação política no qual o processo eleitoral corresponde à gênese do vínculo entre governantes e governados. As eleições não são mecanismos capazes de assegurar, isoladamente, a maximização do bem comum, portanto, a verificação contínua acerca da conduta dos representantes consolida uma abordagem participativa e permite estabelecer laços mais sólidos com a sociedade (MANIN; PREZEWSKI; STOKES, 1999, p. 132).

Um ciclo pleno de representação demanda uma legitimidade que transcende àquela conferida exclusivamente pela forma de escolha do detentor do poder, mas alcança o próprio exercício do Poder Público (CENEVIVA, 2005, f. 12). Como o princípio democrático não se restringe aos limites da representação, impõe-se o concurso de uma cidadania ativa – plenamente compatível – que, ao mesmo tempo, legitima e controla as deliberações realizadas (VALLE, 2010, p. 92).

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988) estabelece uma relação fundamental entre Estado e sociedade ao introduzir em seu artigo 1º que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”. Nesse sentido, uma das principais características da atividade pública do Estado brasileiro consiste no exercício do poder por intermédio de representantes constituídos pela população. Esta delegação legítima de poder estabelece uma relação entre partes (sociedade de um lado e políticos/agentes públicos de outro), que pode ser explicada pela teoria da agência, conforme as lições de Jensen e Meckling (1976, p. 05):

We define an agency relationship as a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent. If both parties to the relationship are utility maximizers, there is good reason to believe that the agent will not always act in the best interests of the principal<sup>1</sup> (JENSEN & MECKLING, 1976, p. 05).

A análise da relação entre agente-principal pode contribuir na definição de condições, incentivos e restrições que as instituições públicas devem satisfazer para que a sociedade exerça o controle sobre os governos. O conceito do exercício do poder por representação, no qual a sociedade atua como principal e o gestor público como agente, não está imune a comportamentos oportunistas adotados pelo agente que pode se desviar dos preceitos estabelecidos pelos interesses do principal. Ademais, outra imperfeição consiste na possibilidade de o agente – privilegiado por operar no dia a dia da entidade – aproveitar-se de um ambiente caracterizado por assimetrias informacionais, e dele se valer para ampliar sua permanência ou ocultar desvios.

Aspecto relevante neste cenário, no que concerne ao adequado funcionamento da democracia, refere-se a quais diagnósticos ou averiguações a sociedade dispõe para distinguir os bons dos maus governos. Nessa lógica, o desenho institucional da democracia assim como o modelo de Estado e de gestão adotados devem conceber mecanismos por meio dos quais os cidadãos sejam capazes de controlar e corretamente avaliar os governos. Tal questão nos conduz ao debate sobre as diferentes formas de *accountability*.

Diversos autores relacionam o aperfeiçoamento da democracia ao exercício da *accountability*, que de acordo com a classificação de O'Donnell (1998) congrega um modelo vertical – pelo qual os cidadãos controlam diretamente os gestores – e horizontal, que ocorre por meio da vigilância mútua entre os poderes (checks and balances) e, ainda, mediante atuação de instituições governamentais especializadas na função controle, como os Tribunais de Contas – também denominados Entidades de Fiscalização Superior (EFS) ou agências de *accountability*.

O destaque conferido ao princípio da eficiência a partir da Emenda Constitucional nº 19 de 1998, resultante do processo de construção da Nova Gestão Pública (NGP), realçou o

---

<sup>1</sup> O trecho correspondente na tradução é: Podemos definir um relacionamento de agência como um contrato em que uma ou mais pessoas (o principal, ou principais) confia outra pessoa (o agente) para executar algum serviço em seu nome, que envolve delegar algumas decisões para o agente. Se ambas as partes da relação são maximizadores utilitários, há bons motivos para acreditar que o agente não vai agir sempre no melhor interesse do principal.

interesse pelos resultados alcançados e impactou os imperativos de controle da administração, assim como a sistemática de *accountability*.

Esse novo patamar de relacionamento entre gestão pública e cidadania, paradigma da NGP, pressupõe um conceito correlato de *accountability*. Constitui-se, assim, a *accountability* de resultados que se encarrega do atendimento das expectativas dos cidadãos, dessa vez aferindo se foram alcançados os resultados esperados, e da responsabilização do poder público conforme o desempenho dos programas governamentais.

As mudanças no modelo público de gestão e na sistemática de *accountability* refletiram no modo de atuação das instituições de controle: os Tribunais de Contas, antes restritos a procedimentos de auditorias de conformidade ou regularidade, ampliaram o leque de atuação e buscaram avaliar o desempenho das organizações públicas com base nos critérios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, mediante auditorias operacionais ou de desempenho (ALBUQUERQUE, 2007, p. 6-7).

A gestão por resultados, apoiada por indicadores de desempenho, oportuniza o crescimento de uma auditoria norteada pelos preceitos que conferem utilidade à atividade governamental. Há, portanto, importante conexão entre o desenvolvimento da administração pública e a prática das auditorias operacionais, caracterizada fundamentalmente pela existência de um eixo em comum: a eficiência, a eficácia e a produtividade como valores-chaves (POLLITT et al., 2008, p. 294).

Além disso, as auditorias operacionais se afiguram como um valioso instrumento gerencial: seja como ferramenta de apoio à própria gestão, seja como elemento que, ao averiguar os resultados, “eleva o valor da informação oferecida à sociedade pelo Estado” (BITTENCOURT, 2005, p. 72) e, por conseguinte, amplia o grau de *accountability* dos governos perante seus cidadãos.

Nessa veia, as EFSs vêm se destacando como órgãos fundamentais para garantir a chamada *accountability* democrática, uma vez que os agentes políticos teriam informações relevantes sobre a implementação de políticas públicas por eles formuladas; *accountability* de resultados, à medida que os diversos interessados em informações sobre resultados de políticas teriam acesso a recomendações menos internas ao governo sobre seus programas e consequentemente teoricamente mais isentas; e finalmente *accountability* de melhoria da administração pública, pois o próprio governo pode se beneficiar das recomendações contidas em trabalhos de auditoria de desempenho com vistas a aperfeiçoar a sua atuação (GOMES, 2002, p. 40).

De todo exposto, a prática da democracia participativa caminha no sentido de consolidar um exercício perene de *accountability* por parte dos governos e de vigilância e controle por parte da sociedade organizada. A administração gerencial da Nova Gestão Pública, orientada para os resultados efetivos da ação pública, coaduna-se com a realização das auditorias operacionais na medida em que estas buscam aferir o desempenho dos programas e das organizações governamentais e permitem a disponibilização de informações relevantes sobre a gestão pública aos cidadãos, com o potencial de reduzir assimetrias informacionais, contribuir para o exercício do controle social e fortalecer a *accountability* de resultados.

Desse modo, o problema de pesquisa proposto, direcionador deste trabalho, assim consiste: as auditorias operacionais têm contribuído para prover informações que assegurem a *accountability* de resultados na administração pública na percepção dos auditores de controle externo do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM-RJ)?

## **OBJETIVOS DA PESQUISA**

Buscando responder o problema de pesquisa, têm-se os objetivos geral e específicos.

### **OBJETIVO GERAL**

- Avaliar, a partir da percepção dos auditores de controle externo do TCM-RJ, o grau de contribuição das auditorias operacionais para a *accountability* de resultados na administração pública, considerando aspectos referentes ao órgão controlador, ao órgão controlado e à sociedade, assim como questões relacionadas ao processo de realização da auditoria e a qualidade de seu produto informacional: o relatório de auditoria.

## **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Como objetivos específicos, têm-se:

- Evidenciar, com base na percepção dos auditores, o nível de capacidade institucional que o TCM-RJ detém para realizar o controle de desempenho da gestão municipal por intermédio das auditorias operacionais;
- Evidenciar, a partir da percepção dos auditores, o grau de preparação e organização dos órgãos e entidades da Administração Municipal do Rio de Janeiro para se submeter às auditorias operacionais;
- Evidenciar a percepção dos auditores sobre o adequado desenvolvimento das etapas compreendidas no ciclo de auditoria operacional, em especial, a publicidade e o valor informacional do relatório de auditoria;
- Evidenciar a percepção dos auditores quanto ao interesse, a compreensão e a reação da sociedade em relação às informações produzidas pelas auditorias operacionais.

## **JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA**

A informação corresponde à base para qualquer modelo de controle. A Contabilidade e os processos de auditoria representam relevantes instrumentos de redução da assimetria informacional, contribuindo para minimizar os conflitos de interesse entre principal e agente, limitar atitudes oportunistas e aumentar a eficiência organizacional (LOPES, 2004, p. 173).

De acordo com Ceneviva (2005, f. 15) “dois mecanismos em particular têm sido apontados como muito profícuos nesse intuito de se estabelecerem novas formas de participação e controle da sociedade sobre as ações do Estado: o controle social e o controle de resultados.”.

No modelo de administração gerencial, os controles finalísticos – concebidos, por exemplo, como auditorias operacionais – são capazes de prover informações que evidenciam para a sociedade os resultados e impactos da atuação governamental na vida dos cidadãos e permitem fomentar a fiscalização direta da população sobre os governantes.

Esta pesquisa justifica-se pela necessidade de serem aprimorados os processos que fornecem uma base de recursos de informação que oportuniza o efetivo controle de resultados das organizações públicas por todos aqueles que detêm o legítimo direito de exercê-lo.

Os estudos sobre um modelo de controle que torne a administração pública mais *accountable* ao seu público (CAMPOS, 1990, p. 48) podem envolver a análise do grau de institucionalização das auditorias operacionais realizadas pelos Tribunais de Contas, e ainda as questões pertinentes a conjugação das formas de *accountability*: controles procedimentais versus controles de desempenho (COUTO, 2014, f. 24-169).

De acordo com Albuquerque (2006, p. 134) “as Cortes de Contas têm sido demandadas nos últimos anos a darem respostas relacionadas com a *accountability* de resultados dos programas e políticas públicas”. Abrucio, Arantes e Teixeira (2005, p. 16) sustentam que os próprios gestores públicos demandam do Tribunal de Contas a redução do formalismo em prol da valorização do conteúdo e da agilidade. Trata-se de atuar em parceria com a Administração Pública e focar na responsabilização por controle de resultados.

A esse respeito, o aprofundamento dos estudos sobre aspectos compreendidos pelas auditorias operacionais almeja o aperfeiçoamento de um instrumento de controle que visa a contribuir de forma concreta para a elevação do patamar de qualidade dos serviços prestados à população (ALVES, 2016, f. 14).

Em que pese todo o potencial outorgado às auditorias operacionais e a tendência irreversível de sua aplicação na administração pública (FRANÇA, 2012, f. 67), a relevância da presente pesquisa acentua-se ao serem considerados, ainda, os seguintes aspectos: (i) a prática, um tanto recente, das auditorias de natureza operacional no setor público brasileiro (ALVES, 2016, f. 12); (ii) a pouca tradição dos órgãos de fiscalização em proceder sua execução (FRANÇA, 2012, f. 67); (iii) a limitada produção científica relativa ao tema controle operacional (SOUZA, 2007, f. 20; POLLITT et al., 2008, p. 27) e (iv) os significativos desafios a serem enfrentados para a realização das mencionadas auditorias, em face do seu caráter “ad hoc” e da inexistência de padrões objetivos predefinidos (BITTENCOURT, 2005, p. 70; ALBUQUERQUE, 2006, p. 127; ARAUJO, 2008, p. 65; COUTO, 2014, f. 163; ALVES, 2016, f. 16).

O presente trabalho desdobra-se em três seções, além desta introdução que se ocupou da contextualização do tema assim como da sua problemática, dos objetivos gerais e específicos e da justificativa. Revela-se, na primeira seção, a revisão da literatura que suporta a pesquisa e menciona os estudos acerca dos seguintes temas: democracia, teoria da agência, governança pública e *accountability*, controle na Nova Gestão Pública, Tribunais de Contas e

auditorias operacionais. A segunda seção trata dos aspectos metodológicos que caracterizam a pesquisa: a população e amostra, o questionário, a coleta de dados e a forma como os dados foram analisados. A terceira seção discorre sobre os resultados obtidos nos questionários utilizados pela pesquisa. Por fim, apresentam-se as considerações finais com as conclusões, limitações do trabalho e sugestões para futuros estudos.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta os fundamentos teóricos empregados na elaboração desta pesquisa no tocante aos seguintes conteúdos: democracia e as relações entre a sociedade e seus representantes, a configuração agente-principal da teoria da agência e as assimetrias informacionais, governança e *accountability* e, por fim, controle da administração pública.

### 1.1 Legitimidade democrática: representação e participação

Ante o declínio do absolutismo totalitário, a trajetória de evolução do Estado legitimou a ideia de que sua finalidade precípua consistia na realização do bem comum, expressão da vontade da coletividade, da qual resultaram processos de construção da democracia.

Com base no pensamento de Aristóteles<sup>2</sup>, a importante experiência de autogoverno dos cidadãos atenienses, que se envolviam, por meio de assembleias, nas decisões que afetavam a vida da cidade e dos seus habitantes, representou um marco para o estabelecimento de uma nova concepção de relações de poder entre governados e governantes (BOBBIO, 2004).

Posteriormente, os termos formais da democracia se consubstanciaram, de acordo com Bobbio (2004, p. 42), com a Carta dos Direitos (Bill of Rights) elaborada pelo Parlamento Britânico em 1698 e com as Constituições rígidas dos Estados Unidos, de 1787 e da França pós-revolução francesa, de 1791. Trata-se de documentos que sintetizam a tentativa de organizar o poder estatal e, principalmente, de limitá-lo por meio da previsão de direitos e garantias fundamentais aos cidadãos.

O fato de que essas Constituições fossem a consequência de um conflito entre rei e súditos, concluído com um pacto, não devia cancelar a imagem sacralizada do poder, para a qual o que os cidadãos obtêm é sempre o resultado de uma graciosa concessão do príncipe. As Declarações de Direito estavam destinadas a inverter essa imagem. E, com efeito, pouco a pouco lograram invertê-la. Hoje, o próprio conceito de democracia é inseparável do conceito de direitos do homem. Se se elimina uma concepção individualista da sociedade, não se pode mais justificar a democracia do que aquela segundo a qual, na democracia, os indivíduos, todos os indivíduos, detêm uma parte da soberania. E como foi possível firmar de modo irreversível esse

---

<sup>2</sup> Em Atenas, por volta do século 7 a.c., os cidadãos livres reuniam-se para discutir e tomar decisões que afetavam toda a comunidade. A prática desse modelo de participação resultou na conceituação do termo democracia, cuja etimologia decorre do grego “*demos*” (povo) e “*kracia*” (governo), ou seja, governo do povo.

conceito senão através da inversão da relação entre poder e liberdade, fazendo-se com que a liberdade precedesse o poder? (BOBBIO, 2004, p. 47).

Embora exista significativa controvérsia quanto à amplitude do termo democracia, Arantes et al. (2010, p. 110) acentuam os três eixos basilares desta forma de governo: (a) decorre da vontade popular, verdadeira fonte de soberania; (b) impõe a prestação de contas ao povo e a responsabilização pelos atos praticados; e (c) submete-se a regras que definem seus limites de atuação e garantem os direitos básicos fundamentais, tanto individuais como coletivos.

O princípio democrático, assentado na representação popular, traduz-se pela participação dos destinatários das ações estatais na escolha dos titulares dos cargos públicos, na produção do arcabouço jurídico normativo, na definição, elaboração e implementação de políticas públicas e no controle das condutas governamentais. Contudo, a ênfase na justiça social e as relações com múltiplos segmentos da sociedade resultaram num complexo sistema que requer uma constante verificação do alinhamento entre as ações dos agentes públicos e o interesse da coletividade (BRESSER PEREIRA, 1997; O'DONNELL, 1998; PACHECO, 2010; VALLE, 2012).

Para Barroso (2013, p. 113) são as normas constitucionais que devem garantir o pluralismo político e salvaguardar o adequado funcionamento dos mecanismos democráticos, permitindo conciliar valores essenciais, como justiça e segurança jurídica, com a agilidade para a solução de demandas cotidianas da sociedade.

Na teoria democrática e na filosofia constitucional contemporânea, essa conciliação vem sendo amplamente explorada. Tem ganhado adesão a ideia de que, na configuração moderna do Estado e da sociedade, a ideia de democracia já não se reduz a prerrogativa popular de eleger representantes, nem tampouco às manifestações das instâncias formais do processo majoritário. Na democracia deliberativa, o debate público amplo, realizado em contexto de livre circulação de ideias e de informações e observado o respeito aos direitos fundamentais, desempenha uma função racionalizadora e legitimadora das decisões políticas (BARROSO, 2013, p. 113).

O ponto chave que relaciona democracia a representação está no fato de os governos serem representativos porque são eleitos (MANIN; PRZEWORSKI; STOKES, 1999, p. 105). Ao se analisar os processos de democratização ocorridos ao longo do século XIX, verifica-se, em geral, os esforços no sentido de ampliar o direito do povo de eleger os representantes e demais membros dos órgãos do Estado. Não se pode desconsiderar que democracia e representação significam conquistas históricas da trajetória da humanidade.

No Brasil, o próprio texto da CF/1988 assegura o modelo representativo ao estatuir que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.” (BRASIL, 1998, Art. 1. §1º). Ademais, o constituinte também consignou como cláusula pétrea o conjunto de normas que estabelecem o voto direto, secreto, universal e periódico, para a escolha dos representantes populares aos cargos políticos de titularidade submetida a sufrágio. Em vista disso, a escolha dos chefes do Poder Executivo e dos integrantes que compõem as casas legislativas de todos os entes da Federação não pode deixar de estar submetida ao voto do universo das pessoas as quais o constituinte originário conferiu a titularidade do direito político ativo.

Ainda assim, o sufrágio universal, por si só, não assegura que os eleitos conduzam suas ações públicas no interesse dos seus eleitores. Há recorrentes casos de desvios de agentes, escolhidos pela população, que não corresponderam às expectativas dos seus representados.

O descontentamento e o exponencial déficit de confiança dos cidadãos em suas instâncias representativas – **associado a fatores como a ambição pessoal de lideranças políticas, a ausência de responsividade, a condução descompromissada dos assuntos de interesse público**, a demanda da sociedade por eficácia e eficiência na gestão da coisa pública, entre outros – conspiram para impelir as democracias existentes a novas e variadas experiências que não mais comportam enquadramento em um modelo estritamente eleitoral-representativo (WILLEMANN, 2016, p. 17, grifo do autor).

A democracia representativa, que se consolidou a partir dos processos eleitorais, compreende o momento em que ocorre a delegação de poder dos cidadãos para seus representantes, mas não abrange o acompanhamento durante o transcorrer do mandato. De acordo com Iocken (2018, p. 48) é preciso ampliar o modelo representativo, tradicionalmente abarcado pelo sistema eleitoral, para fronteiras da participação cidadã que permita constituir uma espécie de vitalidade democrática. O vínculo representativo, por si só, estabelecido pelas urnas restringe a noção de legitimidade e corresponde a uma incompletude democrática:

A compreensão da existência de uma sociedade da desconfiança torna-se fundamental para identificar o problema da incompletude democrática. **O exercício democrático não se sustenta através de um único pilar, que é o da escolha de seus governantes através do voto.** Há obstáculos a serem superados decorrentes da dicotomia entre as instituições eleitorais representativas que recebem a confiança de seus eleitores e a construção, em paralelo, de um universo da desconfiança, capaz de inibir as fragilidades de uma representação aberta e indefinida (IOCKEN, 2018, p. 251, grifo nosso).

Diante de uma sociedade que revela desconfiança, cabe aos instrumentos da democracia participativa um relevante papel. O exercício democrático assenta-se na atuação do indivíduo participante: o cidadão. Assim sendo, a democratização se desenvolve em um processo contínuo, no qual a institucionalização de determinados princípios, como a transparência, por exemplo, viabiliza a maior participação da sociedade nas decisões e potencializa o controle da atividade pública.

Destaca Bliacheriene (2016, p. 235) que “o grande desafio das democracias modernas é a procura por metodologias que tragam a participação popular do plano teórico das normas constitucionais para o plano prático das relações entre Estado e cidadania.”.

Em verdade, estabelece-se uma conexão entre duas dimensões democráticas, uma voltada ao processo de escolha e outra preocupada em participar nos processos de decisão. Não se pode descartar, sobretudo em democracias menos maduras, a possibilidade de antagonismos resultante de duas forças que compõem o mesmo princípio – representação e participação.

Valle (2010) refuta os argumentos que defendem que a possibilidade de aprimoramento da ação estatal por meio da participação ativa da sociedade civil resultaria em risco democrático, pela desconsideração ou redução do papel das autoridades eleitas e da representação política. Segundo a autora, deve existir uma relação complementar e embora possa, eventualmente, haver conflitos, não se apresenta razoável que o princípio democrático fique adstrito aos limites da representação:

Em verdade, quanto mais madura a democracia, menos impactantes tendem a ser os conflitos – mas ainda assim, eles se podem ter por presentes, sem que disso se possa extrair qualquer outra conclusão que não aquela de que se esteja testemunhando o regular exercício do jogo democrático.

Não se pode olvidar que o princípio democrático encontra ainda relações quando menos de dependência recíproca com aquele da soberania popular, de modo que jamais se poderia afirmar que a contribuição originária do povo soberano identificado como a cidadania organizada, possa se revelar contrária ao princípio democrático. Soa paradoxal portanto, o argumento contrário à participação cívica e democrática da cidadania (representada), porque isso supostamente acarreta o risco de desprestígio à legislatura (representante) (VALLE, 2010, p. 93).

Assim, os esforços no sentido de conferir maior qualidade à democracia, a partir do fortalecimento dos vetores de participação e representação, devem, necessariamente, considerar os modelos institucionais que a suportam, assim como as disfunções existentes e os mecanismos que ensejam um governo eficiente. Uma questão que se coloca, portanto, é:

como induzir os políticos e gestores a atuarem para maximizar o bem-estar dos cidadãos em vez de perseguir seus próprios interesses?

## **1.2 Teoria da agência e assimetrias informacionais**

Num modelo democrático, a escolha de políticos por meio da realização de eleições com livre concorrência e com a participação de uma sociedade em gozo das liberdades políticas conduz, conforme já exposto, a ideia de representação.

Na esteira dessa relação, considerando a existência de vontades convergentes, seria possível supor, à primeira vista, que tais representantes, ou governos representativos agiriam em benefício daqueles que os elegeram. No entanto, não é incomum verificar agentes públicos atuando em prol de interesses particulares, sem qualquer compromisso com o benefício da coletividade (MANIN; PREZEWSKI; STOKES, 1999, p. 106). Mas, afinal, considerando que se trata do alinhamento entre os interesses de duas partes, em que decisões favoráveis a um lado podem ser desfavoráveis ao outro, quais elementos podem auxiliar na compreensão de tal fenômeno?

Nesta subseção abordam-se as temáticas da teoria da agência e da assimetria da informação.

### **1.2.1 Fundamentos constitutivos da relação principal-agente**

Há dois preceitos provenientes do estudo das ciências econômicas e comportamentais que facilitam a compreensão de elementos que caracterizam o relacionamento entre representantes e representados.

O primeiro, alusivo às relações sociais que permeiam o sistema produtivo, advém da premissa econômica básica que sustenta a existência de mercados compostos por agentes auto interessados, orientados por uma perspectiva oportunística, na qual cada indivíduo atua na busca da maximização do seu próprio bem-estar.

Dias Filho e Machado (2004, p. 20) aplicaram o citado preceito ao dispor sobre a teoria positiva da contabilidade – a qual sofreu forte influência da concepção econômica

neoclássica – exemplificando como podem ocorrer escolhas relativas à evidenciação contábil numa abordagem oportunística:

De fato, se considerarmos, por exemplo, que remunerações e promoções podem estar vinculadas a um sistema de avaliação de desempenho baseado no lucro líquido do exercício, ou ainda, que as condições de determinado financiamento podem depender do grau de endividamento da empresa, é perfeitamente razoável admitir que tais fenômenos possam explicar o fato de se preferir este àquele procedimento contábil, pelo menos se considerarmos a premissa inicial de que os indivíduos agem de modo oportunista, buscando defender seus interesses pessoais (DIAS FILHO; MACHADO; 2004, p. 20).

Nessa abordagem, o gestor manejaria resultados contábeis buscando atingir suas próprias expectativas e maximizar seus benefícios. Tais escolhas de métodos contábeis por parte de administradores com o propósito de atingir determinado objetivo são denominadas na literatura como gerenciamento de resultados (LOPES, 2004).

O outro preceito, relacionado a teorias do neoinstitucionalismo econômico, dispõe sobre a existência de falhas inerentes aos mercados. A superação da concepção do funcionamento perfeito do mercado – aspecto basilar do pensamento econômico clássico – apontou para a noção de um mercado incompleto capaz de comportar imperfeições. Em linhas gerais, a evolução do pensamento econômico passou a considerar a possibilidade de o mercado conter certo grau de incerteza em relação à atuação dos seus agentes, dentre outras razões, pelo fato de que as informações necessárias para a adoção de decisões racionais “não possuem permeabilidade suficiente para atingir todos os agentes econômicos” (LOPES, 2015, p. 61).

Para essa dissertação, são relevantes os seguintes fatores observados a partir da contribuição de teorias econômicas e comportamentais: (a) indivíduos atuam, fundamentalmente, em decorrência de interesses pessoais com o objetivo de maximizar seu bem-estar; e (b) existência de um fluxo informacional imperfeito, ou seja, as informações necessárias à atuação eficiente e racional dos agentes econômicos não estão plenamente acessíveis a todos.

De acordo com Martinez (1998) as teorias relativas à microeconômica tradicionalmente se concentravam nas funções de produção e nas transações econômicas, como trocas de mercado e seus desvios. Entretanto, a partir da evolução e crescimento das organizações, foram desenvolvidas outras abordagens teóricas voltadas à área da economia da informação e, em especial, para a rede de contratos, buscando maneiras eficientes de defini-los e monitorá-los.

Nesse sentido, as relações organizacionais são vistas como um conjunto de contratos – implícitos ou explícitos – entre os diversos participantes, que existem em função da racionalidade limitada destes e das imperfeições do ambiente informacional. Por certo, o adequado funcionamento da organização dependerá do equilíbrio contratual estabelecido, cuja essência consiste em relações de trocas, assim exemplificado por Lopes (2004, p. 173):

Sob esse ponto de vista teórico, a empresa é vista como um conjunto de contratos entre os diversos participantes. Cada participante contribui com algo para a firma e em troca recebe sua parte no bolo. Empregados contribuem com sua força de trabalho e recebem seus salários. Acionistas contribuem com capital e recebem dividendos e ganhos de capital. Fornecedores contribuem com produtos e serviços e recebem dinheiro. O governo contribui (ou pelo menos deveria) garantindo a estabilidade institucional e para isso recebe impostos. Os contratos são de diversas naturezas, dependendo da relação entre os interessados. Muitos desses contratos não são explícitos e não possuem nenhum tipo de estrutura formal. O importante é estabelecer que qualquer relação entre a firma e seus agentes é feita por intermédio de um ou outro tipo de contrato (LOPES, 2004, p. 173).

O aumento do porte e da complexidade das organizações resultou na necessidade de seus proprietários delegarem a terceiros a responsabilidade pela tomada de decisão. Deliberações, anteriormente de competência do proprietário, transferem-se para a alçada dos gestores. A partir dessa separação entre propriedade e gestão, estabelece-se um relacionamento próprio, ou em outros termos, uma relação contratual específica entre o proprietário e o gestor, descrita pela teoria da agência.

A teoria da agência, novamente conforme Martinez (1998), tem sido utilizada nos mais diversos ramos do conhecimento, tais como economia, finanças, psicologia, contabilidade e constitui-se como instrumento de significativo valor para o desenvolvimento do conhecimento dessas áreas.

Baseia-se nas relações entre dois atores econômicos: o principal (proprietário) que encarrega o agente (gestor) de realizar determinada ação de acordo com o interesse do primeiro, recebendo alguma compensação como contraprestação. Considerando que o controle e a propriedade de uma organização são cometidos a pessoas distintas e que estas são, basicamente, motivadas por interesses próprios, propõe a teoria da agência elucidar os aspectos que caracterizam a relação contratual estabelecida, em especial, no que tange aos conflitos e custos decorrentes da dificuldade de harmonizar interesses dentro de uma estrutura negocial (ALTOUNIAN; SOUZA; LAPA, 2017).

Em um cenário ideal, o agente realiza exatamente aquilo que lhe é proposto, atuando de forma transparente e fornecendo informações fidedignas, em consonância com as diretrizes

e expectativas do principal. Contudo, a abordagem prescritiva da referida teoria revela a existência de vontades divergentes que podem desviar o agente do melhor interesse do principal, resultando no denominado problema de agência.

O problema central de análise na Teoria do Agenciamento é a possibilidade de o agente assumir um comportamento oportunista no tocante a suas ações (ou omissões), visando aumentar sua satisfação pessoal. Entre as hipóteses implícitas no modelo, observa-se que o agente é racional, evita o risco e está primariamente orientado para seus próprios interesses. Em outras palavras, o agente está procurando maximizar o seu bem-estar (utilidades pessoais) (MARTINEZ, 1998, p. 3).

O problema de agência surge porque na relação entre o agente (gerente) e o principal (proprietário) existem decisões que podem maximizar a riqueza de uma parte com resultados desfavoráveis a outra. Lopes (2004) argumenta que não é possível realizar um estudo sério das organizações modernas sem considerar os conflitos de agência e a assimetria informacional resultantes da relação entre agente e principal. Os conflitos de agência ocorrem quando os agentes privilegiam interesses próprios e adotam uma postura oportunista, de forma omissiva ou comissiva, que maximiza satisfações pessoais (utilidades pessoais), em prejuízo dos interesses do principal.

Em tese, nenhum indivíduo pode desejar maximizar uma função que não seja a sua, pois o comportamento está fundamentado no conjunto de preferências e em seus objetivos. Esta premissa é a base do chamado “conflito da agência”: agente e principal são pessoas diferentes e, sendo assim, os interesses daquele que administra a propriedade nem sempre estão alinhados com os do titular, isto é, ocorre a incongruência entre o comportamento desejado pelo principal e o comportamento apresentado pelo agente (ALTOUNIAN; SOUZA; LAPA, 2017, p. 251).

As diferentes aspirações entre os atores envolvidos na relação de agência encontram na desigualdade de informação um ambiente favorável a condutas oportunistas. Fundamenta-se, portanto, a questão da assimetria informacional, que ocorre, em geral, quando o principal não dispõe de todas as informações necessárias para observar os termos definidos no contrato e, portanto, não pode se assegurar que a conduta do agente está de acordo com o estabelecido.

A assimetria informacional permeia o processo gerencial das corporações modernas. Hansmann e Kraakman (2004) destacam que o fato de o agente – por operar no dia a dia da organização – possuir melhor informação do que o principal, resulta em dificuldades na avaliação do seu desempenho na condução da organização, e, portanto, corresponde a um incentivo a condutas oportunistas. Ademais, os autores relacionam a assimetria informacional

com a redução do valor do desempenho do agente para o principal, seja pela qualidade inferior da performance do agente, seja pela necessidade de dispêndios com monitoramento.

The core of the difficulty is that, because the agent commonly has better information than does the principal about the relevant facts, the principal cannot costlessly assure himself that the agent's performance is precisely what was promised. As a consequence, the agent has an incentive to act opportunistically, skimping on the quality of his performance, or even diverting to himself some of what was promised to the principal. This means, in turn, that the value of the agent's performance to the principal will be reduced, either directly or because, to assure the quality of the agent's performance, the principal must engage in costly monitoring of the agent<sup>3</sup>(HANSMANN; KRAAKMAN, 2004, p. 21).

Assegurar a qualidade do desempenho do agente envolve custos. Para Jensen e Meckling (1976) não é possível estabelecer uma relação de agência a um custo zero que garanta que o agente adote decisões de nível ótimo do ponto de vista do principal. A obtenção de informações, por exemplo, ocorre mediante custos, por conseguinte, quanto maior for a assimetria informacional, mais oneroso será o processo de acesso às informações pertinentes. Assim, expõem os referidos autores sobre a possibilidade da mitigação dos problemas decorrentes da relação de agência e dos forçosos dispêndios denominados custos de agência:

In most agency relationships the principal and the agent will incur positive monitoring and bonding costs (non-pecuniary as well as pecuniary), and in addition there will be some divergence between the agent's decisions and those decisions which would maximize the welfare of the principal. The dollar equivalent of the reduction in welfare experienced by the principal due to this divergence is also a cost of the agency relationship, and we refer to this latter cost as the "residual loss". We define agency costs as the sum of: (1) the monitoring expenditures by the principal, (2) the bonding expenditures by the agent, (3) the residual loss<sup>4</sup>(JENSEN; MECKLING, 1976, p. 308).

Os mecanismos que monitoram e mensuram o desempenho do agente, visando avaliar e restringir o seu comportamento a fim de resguardar os interesses do principal resultam nos

---

<sup>3</sup> O trecho correspondente na tradução é: O cerne da dificuldade é que, como o agente geralmente tem informações melhores do que o principal sobre os fatos relevantes, o principal não pode se assegurar de que a atuação do agente é precisamente o que foi prometido. Como consequência, o agente tem um incentivo para agir oportunisticamente, esquivando-se da qualidade de seu desempenho, ou até mesmo desviando para si mesmo parte do que foi prometido ao principal. Isso significa, por sua vez, que o valor do desempenho do agente para o principal será reduzido, seja diretamente ou porque, para garantir a qualidade do desempenho do agente, o principal deve se envolver no monitoramento dispendioso do agente.

<sup>4</sup> O trecho correspondente na tradução é: Na maioria das relações de agência, o principal e o agente incorrerão em custos positivos de monitoramento e vinculação (não pecuniários e pecuniários) e, além disso, haverá alguma divergência entre as decisões do agente e as decisões que maximizariam o bem-estar do principal. O equivalente em dólares da redução do bem-estar experimentado pelo principal devido a essa divergência também é um custo do relacionamento de agência, e nos referimos a esse último custo como a "perda residual". Definimos custos de agência como a soma de: (1) os gastos de monitoramento pelo principal, (2) os gastos de vinculação pelo agente, (3) a perda residual.

custos de monitoramento ((1) *the monitoring expenditures by the principal*). Segundo Martinez (1998, p. 6) “entre estes custos poder-se-ia citar os gastos com auditoria, com a montagem de sistemas de informações e outros custos diretos ao qual a empresa deve arcar para evitar postura oportunística do agente.”

Barreto (2015, p. 35) explica que “(2) *the bonding expenditures by the agente*” correspondem aos gastos promovidos pelo agente para evidenciar ao principal que seus atos não lhe serão prejudiciais. No que se refere às perdas residuais ((3) *the residual loss*), o mesmo autor afirma representar a diminuição da riqueza do principal em função de eventuais divergências entre as decisões efetivamente adotadas pelo agente e as medidas que permitiriam maximizar o valor para o principal.

Informações qualificadas são elementos de absoluta importância para as relações de agência. A ciência contábil ao prover informações sobre aspectos econômicos e também financeiros da organização qualifica-se como instrumento de redução de assimetrias. Os relatórios de auditoria, por exemplo, fornecem informações relevantes que vão ao encontro dos interesses do principal. Realça Lopes (2004) que um apropriado sistema de contabilidade e auditoria pode contribuir na redução dos conflitos de agência, em especial, quando entendido dentro da perspectiva da assimetria informacional.

Ora, em face da teoria apresentada, pode parecer paradoxal, à primeira vista, a contribuição da contabilidade: não obstante sua importância na redução das assimetrias entre agente-principal, também representa um custo, relativo às despesas de monitoramento, segundo a classificação de Jensen e Meckling (1976), em virtude dos dispêndios necessários ao seu implemento.

Contudo, a aparente contradição é habilmente elucidada por Martinez (1998). De acordo com o autor, as perdas residuais, também traduzidas como custo de oportunidade, representam, em muitas situações, a mais significativa categoria de custos, sobre a qual se direciona a contribuição da Contabilidade:

É de certo modo paradoxal a relação dos custos de agency com a contabilidade. Quanto maior forem as despesas com a contabilidade, maior serão os custos de agency com despesas de monitoramento, entretanto, pelo outro lado menor será o risco de incorrer em um custo de oportunidade (ou residual loss) por uma ação oportunista do agente. Exclusivamente pela perspectiva dos custos de agency, o principal encara a contabilidade (e a auditoria) como um “mal” necessário. Lembra algo semelhantes aos estoques para uma empresa. “não quero viver com eles, mas não posso viver sem eles” (MARTINEZ, 1998, p. 7).

Com base no exposto, as questões postas pela construção teórica da relação de agência representam mais um fundamento que reforça a relevância da Contabilidade, a qual, por intermédio da técnica contábil de auditoria, caracteriza-se como elemento informacional considerável para a atuação eficiente e racional dos agentes econômicos.

A par disso, revelam-se fundamentais a ampliação do escopo de verificação dos processos de auditoria e a capacidade da realização de tais trabalhos com abordagens prospectivas. Esse progresso pode significar uma contribuição informacional adicional, capaz de agregar maior valor à atividade contábil, embora requeira novas competências dos profissionais da área.

A atual função da auditoria, meramente virada para o passado, começa a ser questionada, encaminhando-se a profissão de auditor para uma nova etapa na sua história. Os utilizadores da informação financeira são da opinião de que o auditor deve alargar o seu campo de atuação e pronunciar-se sobre matérias que atualmente não fazem parte do seu relatório, muito embora para fazê-lo necessite dominar técnicas que, até então, não utiliza com frequência, como é o caso das técnicas financeiras relacionadas com as previsões de falência e evolução futura do negócio (BRUNI et al., 2013, p.92).

O alicerce conceitual da relação principal-agente até aqui apresentado considerou aspectos do modelo de agência no âmbito das relações organizacionais privadas, a partir de pressupostos econômicos na análise de mercados. Indispensável revisar, doravante, a literatura que discorre sobre o tema voltada para a área pública.

### 1.2.2 Relação de agência e assimetrias informacionais no âmbito público

A atividade pública do Estado brasileiro caracteriza-se, em razão de seus fundamentos democráticos, por ser exercida mediante representantes devidamente escolhidos pela população, criando assim uma relação entre as partes: sociedade e gestores públicos. Nessa linha, Barreto (2015) relaciona o conceito basilar da teoria da agência à lógica das relações públicas:

O principal é sempre associado ao proprietário do capital, mas, nas organizações públicas, entende-se que esse principal seja a sociedade, proprietária dos bens públicos que o Estado lhe disponibiliza. O agente é o executivo que adota as ações gerenciais e que possui mais informações da coisa pública que seu principal (a sociedade) (BARRETO, 2015, p. 30).

Também é possível identificar o pressuposto público, alusivo ao problema de agência, nas lições de Manin, Prezeworski e Stokes (1999, p. 106), que discorrendo acerca do tema Eleições e Representação, caracterizaram precisamente a hipótese de conflito no âmbito estatal, ao afirmar que os políticos “uma vez eleitos, podem querer dedicar-se aos seus objetivos pessoais ou a alguns interesses públicos que diferem daqueles dos cidadãos.”.

Barreto (2015, p. 160) observou, ao estudar os órgãos de controle interno das prefeituras de municípios do estado da Bahia, que a comunidade não se vê como o principal, que requer informações sobre a aplicação de seus recursos e, também, que os governantes não compreendem que precisam prestar contas de seus atos na condição de representantes eleitos.

Cabe aqui, introduzir o conceito de *accountability* - que será aprofundado na próxima seção – somente para cotejá-lo com a relação de agência. *Accountability* consiste na obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada e “pressupõe a existência de, pelo menos, duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, com o compromisso de prestar contas da forma como usou esta responsabilidade” (BARZELAY, 2002, p. 30).

Embora exista uma aproximação dos preceitos basilares da relação de agência no setor público e privado, há diversas particularidades da área governamental que enriquecem a análise do modelo dentro da abordagem Estado-sociedade.

O desafio de encontrar o equilíbrio entre interesses desiguais, as deficiências de formação da coletividade organizada, o excesso do dimensionamento do potencial de contribuição da cidadania, a predominância do individualismo na formação cultural de alguns países – como o Brasil – e a recorrente apropriação privada dos recursos do Estado são fatores que influenciam a percepção do espaço público (VALLE, 2010, p. 96) e que acometem os elementos constitutivos da relação principal-agente no âmbito governamental.

Dixit (2002), ao analisar características da teoria da agência para entidades governamentais e suas diferenças com demais organizações do setor privado da economia para qual a teoria foi inicialmente desenvolvida, sustenta a ocorrência de uma multiplicidade de princípios no setor público, o qual classifica como grande, complexo e diversificado. Segundo o autor, o porte da área pública remete à existência de múltiplos agentes (Governadores, Prefeitos, gestores) executando numerosas ações no sentido de atender a múltiplos interesses de múltiplos principais. O autor destaca ainda a presença de externalidades entre principais: aspectos de serviços prestados a um principal, como, por exemplo, os custos envolvidos, podem não gerar utilidades a outro.

The actions of any one government bureaucracy or service agency usually affect several people who are in a position to influence it as principals. Many government services have features of public goods-jointness and nonexcludability-to some degree. Even without publicness, there are externalities: Aspects of the services provided to one person give utility or disutility to others. For example, better care provided for people suffering from infectious diseases benefits even those who are not currently sick; and people get utility from high-quality healthcare not merely because they may themselves need it one day, but because of their ethical concern for others or because they take civic pride in belonging to such a country. Finally, many public services do not charge the direct users for the full cost, but are subsidized partly or wholly from tax revenue. Then all taxpayers are affected by choices that affect the costs of these services <sup>5</sup>(DIXIT, 2002, p. 711).

Outro importante contraponto, em relação aos resultados das ações da esfera privada, é também acentuado por Dixit (2002, p. 712) ao afirmar que “outcomes of private firm’s actions also affect many people, but in principle the owners’ interest is paramount, and can be reduced to a single or scalar bottom line like quarterly profit or share price.”. <sup>6</sup>

A síntese, em âmbito privado, que permite traduzir, grosso modo, o interesse do principal em termos restritos, como o valor da ação ou o lucro obtido, está longe de se apresentar como realidade para a esfera pública. Novamente Valle (2010) destaca os elementos que ampliam as dificuldades na identificação e no trato de demandas públicas.

Assim é que a construção de mecanismos legítimos de formulação das escolhas públicas enfrenta diretamente os temas do déficit técnico para o trato de temas de alta complexidade; os riscos da tecnocracia desconectada por vezes com a realidade das coisas e o pensamento do possível. Já a restauração do protagonismo social se apresenta como resposta ao déficit de representação, e às dificuldades crescentes da identificação do interesse público num convívio de múltiplos (VALLE, 2010, p.133).

A dificuldade em se precisar o que corresponde ao interesse público representa característica que revela a complexidade da relação de agência na área pública. Ademais, salienta Barreto (2015, p. 30) que a concorrência desses múltiplos principais, interesses e

---

<sup>5</sup> O trecho correspondente na tradução é: As ações de qualquer burocracia governamental ou agência de serviços geralmente afetam várias pessoas que estão em posição de influenciá-las como principais. Muitos serviços do governo têm características de bens comuns - combinação e não exclusividade - em algum grau. Mesmo sem publicidade, existem externalidades: aspectos dos serviços prestados a uma pessoa dão utilidade ou desutilidade a outras. Por exemplo, melhores cuidados prestados a pessoas que sofrem de doenças infecciosas beneficiam mesmo aqueles que não estão atualmente doentes; e as pessoas obtêm utilidade dos cuidados de saúde de alta qualidade não apenas porque podem necessitar deles um dia, mas devido à sua preocupação ética pelos outros ou porque sentem orgulho cívico por pertencerem a esse país. Finalmente, muitos serviços públicos não cobram dos usuários diretos pelo custo total, mas são subsidiados parcial ou integralmente pela receita tributária. Então, todos os contribuintes são afetados por escolhas que afetam os custos desses serviços.

<sup>6</sup> O trecho correspondente na tradução é: “Os resultados das ações da empresa privada também afetam muitas pessoas, mas, em princípio, o interesse dos proprietários é primordial e pode ser reduzido a um resultado único ou escalar, como lucro trimestral ou preço da ação.”.

objetivos, somado à falta de confiança do sistema, acarreta dificuldades no alinhamento de interesses de agentes com os principais e, também no que tange aos incentivos, influenciam negativamente a motivação do servidor público na sua prática cotidiana.

A área pública também retrata particularidades no que diz respeito aos custos de agência que, no âmbito privado, segundo Jensen e Meckling (1976) decorrem da própria relação entre agente e principal (*residual loss*), ou são aqueles necessários ao monitoramento e ao aumento da eficiência na gestão das organizações (*monitoring expenditures or bonding expenditures*).

Dentro de uma perspectiva de múltiplos principais, é de se esperar que sejam encontradas maiores dificuldades – e naturalmente custos adicionais – para definir quais as decisões dos agentes maximizam o bem-estar daqueles. A estrutura do modelo democrático influencia a composição de tais custos na área pública ao demandar alternância de poder e processos substanciais de legitimação de ações e políticas públicas. Barreto (2015) cita como custos de transação – incorridos toda vez que a organização requer tomadas de decisão – algumas ações de governos representativos, a saber:

O tempo e esforço dos políticos ao negociar as políticas públicas é um custo de transação das ações governamentais. As regras estabelecidas pelo poder executivo e legislativo envolvem muito tempo dos políticos na sua definição e a existência de conflitos de interesses contribui para que, em várias situações, esses regulamentos não sejam fixados com a clareza suficiente para a sua interpretação, dificultando o alcance dos objetivos propostos. A falta de uma política de longo prazo tem incidido em outra espécie de custo de transação. A finitude dos mandatos políticos, sem o compromisso de manutenção das políticas de Estado pelo sucessor, promove um custo da habilidade de renegociação das políticas com legisladores e executivos para alterar, emendar e substituir regras e leis. A mudança de poder num regime democrático em que o personagem que estiver com o cargo naquele momento poderá usá-lo com interesses completamente contrários ao antecessor, causa um custo social muito representativo (BARRETO, 2015, p. 36).

Tal qual ocorre na iniciativa privada, a gestão pública não está imune a divergências entre agente e principal. As decisões decorrentes de tais dissonâncias acarretam um custo específico, conforme explicam Jensen e Meckling (1976, p. 308): “o equivalente monetário da redução do bem-estar vivenciada pelo principal devido a essa divergência também representa um custo da relação de agência e nos referimos a este último custo como custo residual.”.

A eficiência da administração pública é função direta do comportamento do agente que a conduz. Por seu turno, o principal, que vem a ser a sociedade destinatária das políticas públicas, que provê os recursos para a condução da máquina e que elege representantes,

precisa se assegurar da proba conduta dos governos e da efetividade das políticas públicas, sob pena da elevação do custo residual.

Indispensável, portanto, a necessidade de estabelecer mecanismos que monitorem e verifiquem o desempenho do agente, com o objetivo de salvaguardar os interesses do principal (MARTINEZ, 1998). Como já exposto, dessa imposição decorrem os custos de monitoramento.

Seja incorrendo custos de monitoramento, seja pela destinação de incentivos adequados ao agente, o principal pode limitar o problema de agência. Os gestores públicos dispõem de informação privilegiada acerca das instituições nas quais atuam em detrimento da sociedade, o que se constitui em elementos geradores de assimetria no processamento das informações disponibilizadas.

Em verdade, a multiplicidade de funções da esfera pública traduz-se em relações mais complexas, em maior dificuldade de monitoramento do comportamento do agente e em expressivas assimetrias informacionais. Fontes Filho (2003) destaca dois aspectos que decorrem da existência dessas assimetrias: o risco moral e a seleção adversa:

Da assimetria informacional derivam duas questões fundamentais nos problemas de relacionamento principal-agente. Estas estão relacionadas a aspectos de ação oculta (hidden action) e informação oculta (hidden information), referidos na literatura sobre teoria da agência como risco moral (moral hazard) e seleção adversa (adverse selection). Os problemas de risco moral e seleção adversa são centrais às análises da teoria da agência (FONTES FILHO, 2003, p.7).

A seleção adversa corresponde a assimetria informacional antes do estabelecimento da relação negocial, por seu turno o risco moral é decorrente da impossibilidade da observação das ações de outra parte após a realização da pactuação. Nota-se que informação e ação ocultas se relacionam a condutas omissivas e comissivas de gestores mal-intencionados, protegidos pela assimetria informacional.

A difusão de informações está compreendida nos mecanismos de *accountability*, que representa um dos vetores para o enfrentamento da questão:

[...] fator distintivo fundamental que viabiliza a criação ou o aperfeiçoamento de mecanismos de *accountability* é a publicização dos dados e relatórios das avaliações; ou seja, é a difusão de informações e dados referentes à gestão e aos resultados dos programas governamentais que, na verdade, promove a visibilidade das ações e omissões da burocracia e dos governantes (CENEVIVA, 2005, f. 119).

Contribuindo no mesmo sentido, Barreto (2015, p. 42) destaca que os “custos de agência, transparência nas ações gerenciais, combate ao oportunismo na gestão e aos atos de corrupção” são aspectos que afetam o ambiente público e o privado, os quais representam dificuldades gerenciais inerentes à prática de governança.

Portanto, a assimetria informacional no setor público e seus efeitos precisam ser confrontados por mecanismos de *accountability* aplicados a governantes e burocratas e, também, por arranjos institucionais e procedimentais que devem conduzir as relações internas e externas das entidades governamentais, compreendidos pela governança pública.

Esse é o objeto da seção seguinte, a partir da análise do conceito de governança e de sua relação com a *accountability*.

### **1.3 Governança e *accountability***

Os elementos discutidos pela teoria da agência representam a gênese para o estabelecimento da governança, que representa, tanto para a área pública como para o setor privado, um mecanismo ético de harmonização de interesses e preconiza eficiência, transparência, participação e responsabilização.

Esta subseção aborda os aspectos que constituem a governança corporativa e a governança pública com ênfase em seu componente *accountability*.

#### **1.3.1 Governança corporativa**

A transformação do porte das organizações – de pequenas propriedades para grandes complexos empresariais – significou não apenas a impossibilidade de o proprietário atuar na gestão direta do negócio, mas também a modificação da estrutura de capital das empresas e um novo ambiente de financiamento de suas necessidades.

Nas lições de Fontes Filho (2003), o fortalecimento dos mercados de capitais, com a criação de fundos mútuos, grandes investidores institucionais e o advento da sociedade por ações, permitiu o provimento dos recursos demandados pelas organizações em razão da expansão e diversificação de suas atividades e do acesso a novos mercados.

Nesse cenário, surgem os estudos sobre a governança corporativa: a partir da necessidade de se estabelecer um modelo que permita aos investidores/proprietários acesso e controle sobre as suas empresas com o objetivo de que prevaleçam seus interesses na condução de entidades cuja administração fora delegada a terceiros não proprietários.

A pulverização da propriedade das empresas em um número cada vez maior de acionistas conduziu a um controle difuso, e o controle das informações e o conhecimento do negócio passou a ficar cada vez mais no âmbito executivo. O presidente da empresa ou CEO (Chief Executive Officer), ao controlar o quadro de técnicos e executivos, expandiu seu poder sobre a organização frente aos acionistas. Os movimentos pela introdução de práticas de governança corporativa surgiram justamente com o intuito de resgatar esse poder para os acionistas (FONTES FILHO, 2003, p. 4).

As informações sobre a organização e acerca da conduta dos gestores tornam-se essenciais para assegurar o controle pelos proprietários. Lopes (2004) ressalta que os estudos sobre governança corporativa são inaugurados a partir do contexto relativo ao problema da agência. A configuração estabelecida pela teoria da agência – em especial no que corresponde aos seus conflitos, assimetrias e custos – apontou para a necessidade de criação de um conjunto de mecanismos estruturados que possibilitassem o máximo retorno a todos os envolvidos.

Para Fontes Filho (2003, p. 5-6) “a teoria da agência ocupa um problema central nos modelos de governança. Se não ocorresse a separação entre a propriedade e o gestor, não ocorreriam os problemas de agência e, por consequência, não seriam necessárias as práticas de governança corporativa.”.

Silveira (2004) reforça a relação existente com a teoria da agência, ao dispor que a governança corporativa surgiu a partir de registros de expropriação de riquezas dos acionistas por parte dos gestores em empresas com estruturas de propriedade pulverizadas.

Estes registros decorrem do problema de agência dos gestores, que ocorre quando os gestores tomam decisões com intuito de maximizar sua utilidade pessoal e não a riqueza de todos os acionistas, motivo pelo qual são contratados. Dessa forma, o entendimento da governança corporativa passa pela compreensão de como ocorre o problema de agência nas empresas e de quais mecanismos deveriam ser empregados para sua mitigação (SILVEIRA, 2004, p. 31).

A valorização da compreensão sobre o problema de agência torna-se ainda mais relevante a partir da verificação dos fatores ambientais que inauguraram o desenvolvimento

da governança. Bruni et al. (2013) discorre sobre os aspectos internos e externos às organizações que conduziram ao surgimento da governança:

Entre as razões fundamentais que levaram ao despertar da governança corporativa destacam-se pelo menos três razões adicionais externas e três internas. São elas: a) as mudanças no macroambiente, como desfronteirização de mercados reais e financeiros, desengajamento do Estado-empresário e ascensão de novos players globais; b) as mudanças no ambiente de negócios, como as reestruturações setoriais; e c) as revisões nas instituições do mercado de capitais, junto com posturas mais ativas dos investidores institucionais. Entre as internas, destacam-se: a) as mudanças societárias; b) os realinhamentos estratégicos; e c) os reordenamentos organizacionais, que vão da profissionalização à implantação de controles preventivos contra a ganância e fraudes (BRUNI et al., 2013, p. 84).

A governança corporativa insere-se, portanto, em um macroambiente complexo e submete-se a uma amplitude de conceitos. O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2015) a traduz como “o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.”. Já a Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 2002) a define como o “conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital”.

De acordo com Rosa (2016, p. 184), a governança corporativa “objetiva aumentar a transparência na relação de agência e reduzir assimetrias de informação entre principal e agente por meio de mecanismos de controle os quais direcionam, monitoram e avaliam decisões tomadas pelo administrador e o responsabilizam.”.

A existência de múltiplos princípios, abordagens e conceitos referentes à governança corporativa é confirmada por Lopes (2015, f. 58), que conclui – em síntese – que essa “pode ser concebida como um sistema que visa garantir a eficiência empresarial sem que para isso sejam comprometidos imperativos de ordem ética e moral.”.

Em 1999, o IBGC lançou o primeiro código de governança corporativo no Brasil, que se encontra atualmente na 5ª edição e discorre sobre as melhores práticas divididas em cinco partes: sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle, conduta e conflito de interesses (IBGC, 2015).

O referido código contempla os seguintes princípios nos quais a governança corporativa se sustenta: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa, e os conceitua de acordo com o Quadro 1:

Quadro 1 – Princípios Básicos de Governança Corporativa

Princípios	Descrição
Transparência	Consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à preservação e à otimização do valor da organização.
Equidade	Caracteriza-se pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (stakeholders), levando em consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas.
Prestação de Contas	Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis.
Responsabilidade Corporativa	Os agentes de governança devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas, levando em consideração, no seu modelo de negócios, os diversos capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, ambiental, reputacional etc.) no curto, médio e longo prazos.

Fonte: Adaptado IBGC, 2015.

Transparência e prestação de contas representam valores fundamentais que devem guiar o funcionamento das organizações para a promoção da chamada boa governança. A redução dos custos de agência e a mitigação das assimetrias informacionais são alcançadas com incentivos aos gestores e, ainda, com a ênfase no monitoramento, sempre tendo em vista o alinhamento com o interesse dos proprietários e dos demais atores envolvidos.

Entendido o paradigma de governança corporativa, verifica-se a sua aproximação com a área pública, pois as relações derivadas da abertura democrática se traduzem na interferência da sociedade nas decisões governamentais e na responsabilização dos gestores públicos. O desenvolvimento desse conteúdo apresenta-se na subseção seguinte, que aborda a incorporação da governança à área pública.

### 1.3.2 Governança pública e *accountability*

As questões enfrentadas pela governança corporativa decorrentes da separação entre propriedade e gestão também estão presentes nas relações existentes no âmbito público.

A consolidação do Estado democrático de direito no Brasil e a delegação estabelecida no art. 1º da CF/1988, elevou a sociedade à condição de proprietário da teoria da agência, o que corresponde ao papel exercido por acionistas e investidores na esfera privada.

Para Matias-Pereira (2010) há significativas semelhanças entre a governança pública e a privada, tendo em vista os problemas de agência, a necessidade de instrumentos definidores

de responsabilidade e poder e o acompanhamento da execução de políticas públicas. A diferença fundamental consiste no fato de que na área pública os gestores administram bens pertencentes à sociedade. Ademais, o referido autor destaca que, no caso do Brasil, a dificuldade que o Estado apresenta na condução de suas políticas para a população constitui-se fator relevante para a adoção das práticas de governança.

Pode-se argumentar que, dentre as principais motivações que levaram à adaptação e à transferência das experiências acumuladas pela governança corporativa para o setor público, estão as sérias dificuldades que o Estado brasileiro tem para tornar efetivas as suas ações, que em geral são morosas e inflexíveis, o que reflete na qualidade dos serviços públicos ofertados à população (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 131).

De acordo com Nardes, Altounian e Vieira (2018, p. 153) a governança pública representa a “capacidade que os governos têm de avaliar, direcionar e monitorar a gestão das políticas e serviços públicos para atender de forma efetiva as necessidades e demandas da população”.

Para o Banco Mundial (2007) a efetividade da governança pública requer a existência de um Estado de direito, de uma sociedade civil participativa, de uma burocracia imbuída de ética profissional, de políticas planejadas de forma transparente e de um braço executivo que se responsabilize por suas condutas.

O referencial de governança aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública (BRASIL, 2014), editado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), ao considerar as funções de avaliação, direcionamento e monitoramento, relaciona a governança a três mecanismos essenciais: liderança, estratégia e controle. A Figura 1 exhibe o desdobramento proposto para cada um dos mecanismos citados:

Figura 1 – Componentes dos Mecanismos de Governança Pública



Fonte: BRASIL, 2014.

Conforme Figura 1, para cada um dos três mecanismos propostos são associados componentes sobre os quais se associam práticas de governança: Liderança: pessoas e competências; princípios e comportamentos; liderança organizacional; sistema de governança. Estratégia: relacionamento com partes interessadas; estratégia organizacional; alinhamento transorganizacional. Controle: gestão de riscos e controle interno; auditoria interna; e *accountability* e transparência.

De acordo com o modelo de Governança Pública do TCU (BRASIL, 2014) a promoção de níveis cada vez maiores de difusão da informação e da responsabilização dos agentes está compreendida no componente “*accountability* e transparência” relacionado ao mecanismo de controle.

Segundo Matias-Pereira (2010) *accountability* corresponde ao conjunto de procedimentos que conduzem os agentes e dirigentes governamentais a prestarem contas dos resultados de suas ações, assegurando maior transparência e exposição de suas decisões e políticas públicas e, ainda, submetendo-os a responsabilização.

Assim, a responsabilização representa um fator indispensável à manutenção do equilíbrio frente ao poder conferido aos representantes públicos. Nos termos de Martins (2015, f. 10) a *accountability* representa um processo de avaliação e responsabilização permanente que “é exercido mediante mecanismos de vigilância e restrições institucionais em

relação ao exercício desse poder, cujos principais elementos são: informação transparente, participação, mecanismos de controle e sanção”.

A origem da formulação do sistema de *accountability*, de acordo com Iocken (2018, p. 52) “ocorreu na Inglaterra, considerada o berço do controle dos gastos públicos, com o surgimento do método da contabilidade de partida dupla e, portanto, a criação de uma identificação entre débitos e créditos”.

O’Donnell (1998), uma das principais referências nos estudos acerca das Ciências Políticas, propôs a análise da *accountability* de maneira bidimensional: vertical e horizontal. O controle e a responsabilização exercidos diretamente por atores da sociedade em relação a agentes públicos corresponde à chamada *accountability* vertical. Já a atuação de instituições do próprio Estado, legalmente autorizadas para controlar e sancionar ações ou omissões de agentes públicos ou de outras instituições estatais, refere-se ao conceito de *accountability* horizontal.

Dentre outras classificações incorporadas recentemente ao termo *accountability*, pode-se destacar a *accountability* diagonal, que representa a abertura do eixo horizontal – desempenhado por instituições fiscalizadoras – à participação da cidadania ativa. Constitui, segundo Willeman (2017), o engajamento dos cidadãos na atuação das instituições horizontais de controle como os Tribunais de Contas:

Questão delicada que também requer cuidadosa análise diz respeito à *accountability* no âmbito dos próprios Tribunais de Contas, que não podem ser identificados como órgãos infensos ao controle. Muito ao contrário, impõe-se que tais entidades estejam sempre abertas ao diálogo com os destinatários de sua atividade – por meio de ouvidorias e da realização de audiências públicas –, prestem contas de sua atuação finalística e divulguem os resultados de suas fiscalizações. Essa circunstância demanda reflexão a respeito da denominada *accountability* diagonal e as promessas que apresenta em relação ao fortalecimento da articulação entre atores da sociedade civil e as instituições estatais de controle e fiscalização (WILLEMANN, 2016, p. 30).

Não obstante as diversas classificações conferidas ao tema, Ceneviva (2005, f. 32-33) destaca o que representa um aspecto relevante no que tange à *accountability* democrática: a utilização de controles de resultados da administração pública, ou seja, responsabilizar o poder público com base no desempenho das políticas, programas e projetos governamentais.

No mesmo sentido, Matias-Pereira (2010) ratifica a relação da boa governança pública com a efetividade da atuação estatal, voltando o olhar para os resultados obtidos pelas práticas de gestão:

A boa governança no setor público requer, entre outras ações, uma gestão estratégica, gestão política e gestão da eficiência, eficácia e efetividade. É por meio de uma gestão estratégica que se torna viável criar valor público. Isso diz respeito à capacidade da administração pública de atender de forma efetiva e tempestiva as demandas ou carências da população que sejam politicamente desejadas (legitimidade); sua propriedade seja coletiva; e, requeiram a geração de mudanças sociais (resultados) que modifiquem aspectos da sociedade. Com a gestão política, pode-se buscar a obtenção da legitimidade junto aos dirigentes políticos e a população. A gestão da eficiência, eficácia e efetividade é a forma de usar adequadamente os instrumentos disponíveis para tornar viável uma boa governança (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 17).

Conforme Campos (1990, p. 34) é preciso verificar “grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas. Esses padrões da *accountability* governamental não são garantidos pelos controles burocráticos.”.

Nessa perspectiva, atribuir maior significado a *accountability*, ultrapassa a concepção da verificação da conduta do agente público sob um prisma estritamente legal, mas compreende o controle e a responsabilização em função do resultado e da efetividade de sua atuação. A análise da relação entre controle e gestão pública torna-se, portanto, fundamental e será objeto de estudo da próxima seção.

## **1.4 O Controle e os modelos de gestão do Estado**

Há múltiplas conexões entre o desenvolvimento da administração pública e os mecanismos de controle sobre os governos. Modificações sobre a forma como os governos funcionam ou como prestam contas demandam novas competências e recursos dos agentes de controle. Essa circunstância enseja a análise das relações entre o Estado, reformas administrativas e estruturas, procedimentos e critérios de controle.

### **1.4.1 Estado e modelo de gestão pública**

Inúmeras foram as lides que delinearão, ao longo do tempo, a forma de relacionamento entre Estado e sociedade. O surgimento do Estado moderno trouxe a necessidade de estabelecer sua forma de organização, assim como a definição do conjunto de

regras para disciplinar sua relação com o mercado e com os atores sociais. O modelo de gestão pública representa a forma de estruturação estatal para atingimento de seus fins, e confere a instrumentalização organizacional de modo a garantir a ordem normativa vigente (BRESSER PEREIRA, 1997).

No Estado absoluto, o modelo patrimonialista assegurava ao soberano a propriedade de todos os bens, não se estabelecendo divisão entre público e privado. Ao monarca também não cabia a obrigação de prestar contas por qualquer de suas ações. Contudo, as violações e os abusos de poder desse Estado foram posteriormente confrontados por ideais baseados na igualdade e liberdade, resultando, em linhas gerais, no surgimento do Estado liberal. Estabeleceu-se, a partir desse movimento, a necessidade de distinguir-se bens privados daquilo que é público (*res pública*) (BLIACHERIENE, 2016, p. 40).

O paradigma liberal valeu-se de diversas ideias do período iluminista. Os limites do poder e da atuação do Estado oportunizariam o fortalecimento dos direitos e liberdades individuais, a proteção à propriedade privada e a concepção da supremacia legal. A função do Estado, reduzida ao mínimo, consistia na garantia da ordem e da segurança social de modo a permitir o desenvolvimento econômico. Esclarece Torres (2009, p. 84) que, a partir da separação entre o patrimônio do Príncipe e o Tesouro, o Estado “passa a viver muitos mais das receitas derivadas (tributos) do que das originárias de seu próprio patrimônio (preços públicos, tarifas e reguengos), para atingir o objetivo da maior garantia de direitos.”

A administração burocrática e a democracia despontaram como mecanismos que visavam à proteção do patrimônio público contra a privatização do Estado: a democracia na salvaguarda dos direitos civis frente à tirania e a burocracia na imposição de um sistema impessoal e formal, adverso ao patrimonialismo que congregava indistintamente público e privado.

Posteriormente, de acordo Bresser Pereira (1997), a revolução industrial, as guerras mundiais e crises econômicas do início do século XX demandaram uma maior atuação estatal para proteger direitos sociais e promover maior desenvolvimento econômico. A resultante foi a substituição do Estado liberal pelo denominado Estado social:

A grande crise dos anos 30 originou-se no mal funcionamento do mercado. Conforme Keynes tão bem verificou, o mercado livre levou as economias capitalistas à insuficiência crônica da demanda agregada. Em consequência entrou também em crise o Estado Liberal, dando lugar à emergência do Estado Social-Burocrático: social porque assume o papel de garantir os direitos sociais e o pleno-emprego; burocrático, porque o faz através da contratação direta de burocratas. Reconhecia-se, assim, o papel complementar do Estado no plano econômico e social. Foi assim que surgiram o Estado do Bem-Estar nos países desenvolvidos e o Estado Desenvolvimentista e Protecionista nos países em desenvolvimento (BRESSER PEREIRA, 1997, p. 10).

Segundo Torres (2009, p. 532), o Estado Social congrega os aspectos inspiradores do liberalismo, mas, ao mesmo tempo, entrega prestações positivas baseadas na concepção de justiça e de utilidade, representando, portanto, a “simbiose entre o Estado tutor das liberdades individuais e o Estado redistribuidor de rendas”.

Ainda de acordo com Bresser Pereira (1997, p. 13), o modelo de administração burocrático, configurado para combate à corrupção e ao nepotismo no pequeno Estado liberal, “demonstrava agora ser ineficiente e incapaz de atender com qualidade as demandas dos cidadãos-clientes no Estado Social do século vinte, tornando necessária sua substituição por uma administração pública gerencial”.

Mas foi a incapacidade do grande Estado Social (do Bem-Estar ou Desenvolvimentista) em processar as demandas a ele direcionadas que trouxe à tona novamente a discussão sobre o papel que este deve desempenhar frente à sociedade e, ainda, sobre o nível de intervenção econômica a ser adotado.

A necessidade de mudança acentuava-se à medida que a crise financeira se tornava mais intensa e os deficits fiscais exigiam sobrecarga de tributos. A insatisfação social se intensificava por não haver relação entre o aumento de recursos transferidos aos governos e a melhoria dos serviços públicos prestados. Sobre o tema, dispõe Valle:

Muitas foram as características do Estado Social, que vistas inicialmente como conquistas, vieram com o curso do tempo a se mostrar esgotadas, exigindo nova formatação. Assim, o positivismo –antes, suposta garantia de determinado conjunto de direitos, individuais ou não – veio a merecer críticas por se prestar, de outro lado, à defesa de interesses específicos, não necessariamente identificados com os da sociedade. A emergência de uma sociedade pluriclasse, de sua parte, aumentou o volume e a diversidade de demandas apresentadas ao Estado, que por sua vez, cada vez menos se mostrou capaz de atendê-las, na qualidade e quantidade necessárias (VALLE, 2002, p. 76).

Em resposta ao exagerado endividamento e a impossibilidade do atendimento das demandas sociais, os Estados buscaram o implemento de reformas. A reforma fiscal tinha por objetivo alterar profundamente a estrutura das finanças públicas e equilibrar os orçamentos e, simultaneamente, a reforma administrativa, representada pelo gerencialismo ou Nova Gestão Pública (NGP), buscava alcançar maior efetividade na condução da máquina e no implemento de políticas públicas.

Para Pacheco (2010, p. 218) “um Estado capaz de implementar as decisões e prover os recursos com qualidade, agilidade e eficiência é requisito fundamental para o avanço dos

anseios democráticos”. De acordo com a autora, a NGP apresentou aspectos distintos em sua trajetória evolutiva: a partir de uma orientação inicial voltada à eficiência e à redução do gasto público, foi gradativamente sendo aprimorada no sentido da ênfase nos resultados, na qualidade dos serviços ofertados e no foco no cidadão. O alinhamento com as escolhas da sociedade conduz a um conjunto de mudanças no funcionamento do Estado:

Mensurar resultados é uma ferramenta que vem sendo parte de um conjunto abrangente de mudanças que incluem a revisão da macroestrutura do Estado e a criação de *arm's length organizations* (agências e organizações públicas não estatais), a definição prévia de resultados a alcançar, a concessão de flexibilidades à organização que se compromete previamente com resultados, o reconhecimento do papel do public manager a quem é concedida maior autonomia e imputada nova responsabilização pelos resultados visados; tais mudanças são acompanhadas, portanto, de uma nova distribuição de responsabilidades, ou *accountability* de resultados (PACHECO, 2010, p. 199).

Recentemente as tendências em gestão governamental enfatizam os princípios da boa governança e a atuação em rede do Estado: o cidadão é visto como o principal (teoria da agência) e também como cliente. Segundo Souza (2007, f. 159) no modelo gerencial “os resultados da ação governamental serão considerados bons, não apenas se os processos administrativos estiverem sob controle, como prevê a administração pública burocrática, mas se as necessidades do cidadão-cliente estiverem sendo atendidas.”.

Decerto que, assim como ocorreu na transição do sistema patrimonial para o burocrático, em que se mantiveram alguns pressupostos característicos do modelo anterior, conservou-se na prática gerencial aspectos oriundos da administração burocrática, quer seja em função da valoração positiva de atributos como impessoalidade e capacitação permanente dos agentes, quer seja pelo fato de ainda existir um processo de transição de modelos: da burocracia para o gerencialismo.

Não obstante qual será nova configuração que o Estado tende a assentar, ora no resgate de elementos liberais, ora na ênfase das conquistas sociais, ora mesclando um e outro, importa verificar, no âmbito do desenho democrático, quais instrumentos de controle serão postos à disposição dos cidadãos de modo que sejam verificadas a qualidade do gasto público e a satisfação com o serviço prestado (TORRES, 2009, p. 560; BLIACHERIENE, 2016, p. 238). Com esse objetivo, apresenta-se, na subseção seguinte, a abordagem do controle no âmbito da NGP.

#### 1.4.2 Perspectiva do controle na nova gestão pública

Os controles estabelecidos no Estado democrático sempre visaram à salvaguarda dos interesses da coletividade, no entanto nunca adquiriram um caráter estático. (GUERRA, 2007, p. 18). A partir de sua conformação com a teoria democrática, o desenvolvimento do controle público estabelece importante paralelo com a trajetória de evolução do Estado e a sua configuração administrativa. (POLLITT et al., 2008, p. 287)

Nesse sentido, foram sendo desenvolvidos, ao longo do tempo, instrumentos de controle congruentes à prática administrativa adotada, seja sob o enfoque da conformidade às regras, seja no sentido de garantir o alcance e a qualidade dos atos administrativos e das políticas públicas adotadas.

Com a introdução do modelo gerencial na esfera pública, o foco na legalidade estrita, intensamente presente no modelo burocrático, passa a ser alvo de questionamentos. Segundo Albuquerque (2007, p. 118) a rigidez característica do controle legalista e de procedimentos contribuiu para uma administração estatal lenta, cara e, sobretudo, ineficiente.

Campos (1990, p. 34) destaca a forte orientação dos controles formais na ênfase dos meios e o desinteresse pelos resultados e consequências dos programas públicos. A autora justifica a necessidade da ampliação dos limites do controle burocrático, pois estes não asseguram resultados adequados aos anseios dos cidadãos.

A economia de recursos públicos, a eficiência e a honestidade requerem atenção especial, mas há outros padrões de desempenho que merecem consideração: qualidade dos serviços; maneira como tais serviços são prestados; justiça na distribuição de benefícios, como também na distribuição dos custos econômicos, sociais e políticos dos serviços e bens produzidos; grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas. Esses padrões da *accountability* governamental não são garantidos pelos controles burocráticos (CAMPOS, 1990, p. 34).

Os elementos norteadores das reformas administrativas, tais como flexibilidade, autonomia gerencial, descentralização, ênfase nos resultados e a valoração da eficácia e da efetividade (ALBUQUERQUE, 2007, p. 41) determinaram intensas mudanças na maneira como os governos funcionam e prestam contas de suas atuações.

Os novos desafios, aos quais os gestores públicos se submetem para melhorar resultados, requerem a incorporação de uma administração por desempenho em substituição a visão mecanicista dos processos de trabalho. Para tanto, tornou-se essencial moderar os

restritivos e rígidos controles formais e seus métodos em favor da promoção da avaliação acerca dos resultados e impactos das políticas públicas. Trata-se, mormente, de conferir maior flexibilidade e autonomia aos gestores, deixá-los administrar e direcionar o controle para o desempenho apresentado e para os resultados obtidos (KETTL, 2001, p. 113).

Logo, responsabilizar o poder público de acordo com o desempenho dos programas governamentais representa uma inovação em termos de *accountability* democrática, tanto pelo novo olhar voltado a aspectos substantivos da gestão, quanto pelo potencial de influenciar o aprendizado cívico (ARANTES et al., 2010, p. 129).

Ceneviva (2005, f. 34) salienta que a essência do controle por resultados está na melhoria da gestão das políticas e programas governamentais. O autor expõe o duplo objetivo da verificação e responsabilização por resultados, posto que oportuniza maior legitimidade da ação pública:

É interessante notar que, em grande medida, a responsabilização por resultados busca atingir um duplo objetivo. Por um lado, pretende modificar o comportamento auto referenciado da burocracia, fiscalizando-a através de metas e objetivos claros, - os quais devem ser pactuados e definidos não apenas pelos próprios servidores públicos, mas também, por agentes externos: representantes políticos ou comitês de cidadãos e usuários. Por outro lado, também buscam configurar uma modalidade de *accountability* baseada no desempenho de políticas e programas governamentais e, portanto, na qualidade da gestão pública; o que pode colaborar para o incremento da legitimidade da ação do Estado (CENEVIVA, 2005, f. 34).

Em que pese a relevância desse novo paradigma de *accountability*, há um árduo caminho para sua plena incorporação à burocracia pública, sobretudo na experiência brasileira.

A estratégia de modernização da administração pública no Brasil, a partir da década de 1990, outorgando maior grau de autonomia e flexibilidade administrativa aos gestores, justificava-se pela necessidade de enfrentamento dos desafios no modelo pós-burocrático, contudo, apresentava riscos relacionados à possível má utilização de recursos e, também, à possibilidade de desvios de outras naturezas (SILVA, 2002, p. 56).

Se por um lado, o movimento no sentido de obter melhores resultados no setor público requer a subtração das restrições formais impostas pelos métodos clássicos de controle (COUTO, 2014, f. 166) – que limitam a autonomia e flexibilidade dos gestores e não asseguram o atendimento das necessidades da sociedade – por outro, os contínuos relatos de administradores mal intencionados, que promovem fraudes e desvios de recursos públicos,

remetem a prevalência das ações compreendidas pela *accountability* de regularidade em detrimento do controle de resultados.

Nesse sentido, a sobrevida de práticas como a corrupção e o clientelismo, em meio ao discurso gerencialista, acaba reforçando a importância e atualidade de alguns atributos próprios dos modelos burocráticos de organização, a exemplo dos mecanismos tradicionais de controle, exercidos ex-ante, como forma de garantir o emprego adequado dos recursos públicos e a *accountability* de regularidade. O demasiado enrijecimento desses mecanismos, todavia, pode se converter em óbice à eficiência administrativa. O equilíbrio entre a flexibilidade e os regulamentos parece ser, portanto, um dos grandes desafios da gestão pública na atualidade (ALBUQUERQUE, 2007, p. 125).

A ênfase nas verificações de regularidade, assim como a inexistência de condições adequadas no Brasil para o desenvolvimento integral de um controle de desempenho governamental, a posteriori, devido a fragilidades nos sistemas de gestão pública e no estabelecimento de indicadores (ALBUQUERQUE, 2007, p. 41) reforçam a intensa conexão que há entre as práticas administrativas adotadas e a abordagem do controle.

No entanto, Politt et al. (2008, p. 98) asseveram que os caminhos dessa interface podem ocorrer em mão dupla, no qual o estímulo para mudanças na gestão ou para acelerar a velocidade das reformas poderia advir das ações realizadas pelas instituições de controle.

Portanto, relevante se torna explorar quais estruturas, procedimentos e padrões de operação que as entidades de controle dispõem para influenciar o desenvolvimento de práticas voltadas à melhoria do desempenho da administração pública.

#### 1.4.3 Tribunais de Contas: o controle de desempenho além da conformidade

Dentre as diversas classificações existentes acerca do controle sobre a administração pública, aquela que se sustenta na posição estrutural do órgão controlador irá descrever o controle como interno ou externo.

O controle exercido internamente refere-se ao praticado pelo próprio órgão do qual decorre a conduta administrativa. Baseado no princípio da autotutela, corresponde ao controle exercido por hierarquia especializada da própria administração e incide sobre seus agentes e sobre os atos por eles praticados (GUERRA, 2007, p. 93).

Por seu turno, o controle externo refere-se ao exercido por órgão que não pertence ao mesmo âmbito de poder à qual a administração está vinculada. Trata-se de ações desenvolvidas “por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção de atos” (FERNANDES, 2005, p. 99). Tal modelo conforma-se adequadamente com a lógica de equilíbrio entre poderes proposta por Montesquieu no surgimento do Estado Moderno como mecanismo de limitação de poder dos governantes (CHAVES, 2007, p. 9).

Com o avanço das democracias em todo mundo, segundo evidencia Bacellar Filho (2006, p. 68), coube aos parlamentos dos Estados modernos o exercício do controle externo. No entanto, de modo a efetivá-lo de maneira sistemática e técnica, foram constituídos órgãos de suporte, especializados, com o propósito de estruturar e fortalecer o controle sobre a administração pública.

Albuquerque (2007) menciona que a busca por arranjos institucionais que pudessem estabelecer um controle externo sobre a Administração Pública conduziu os Estados, sob a égide democrática, a criarem organismos de fiscalização, comumente vinculados ao Poder Legislativo – e, portanto, alusivos a *accountability* horizontal – denominados Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs).

As EFSs se estruturam, mundialmente, ou sob a forma de Tribunais de Contas – sistema romano-germânico adotado nos países da Europa Ocidental, ou sob o modelo de Controladorias ou Auditorias Gerais, padrão anglo-saxônico empregado, dentre outros países, na Inglaterra e nos Estados Unidos (BACELLAR FILHO, 2006, p. 27).

Embora os clássicos modelos citados procedam essencialmente fiscalizações sobre a gestão pública, os Tribunais de Contas particularizam-se por serem órgãos colegiados e possuírem poder judicante, com autoridade para proferir determinações de caráter compulsório, enquanto as Controladorias/Auditorias Gerais, órgãos singulares, produzem recomendações consignadas pelo auditor ou controlador-geral, a partir de avaliações voltadas fundamentalmente para resultados (LIMA, 2015, p.10).

Pollitt et al. (2008, p. 278), ao analisarem aspectos do controle governamental em cinco países, destacam alguns atributos que suportam o operativo exercício do controle externo pelas EFSs:

Elas possuem um status oficial e habilidade de se imiscuir no alto escalão governamental. Elas possuem poderes de acesso, os quais lhes asseguram a possibilidade de revelar materiais sensíveis. Possuem, ainda, meios independentes de relatar o ocorrido, o que os possibilita atrair a atenção para as informações obtidas.

Ademais, em grande parte dos países, há mecanismos que asseguram que o fruto de seus trabalhos será levado em consideração (POLLITT et al., 2008, p. 278).

Em virtude da influência ibérica na sua formação, o Brasil adotou o modelo de Tribunais de Contas, instituições de controle especializadas, autônomas e independentes, responsáveis por apoiar o Poder Legislativo na sua função de controle externo, de modo a assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos em prol da sociedade.

O Tribunal de Contas da União (TCU) foi formalmente criado em 1890, por intermédio do Decreto nº 966-A, e recebeu estrato constitucional na Constituição da República de 1981 (BACELLAR FILHO, 2006, p. 65), sendo que as constituições subsequentes ampliaram, gradativamente, as competências do TCU e dos demais Tribunais de Contas subnacionais congêneres.

Além do TCU, o sistema Tribunal de Contas nacional é composto, atualmente, por outros 26 Tribunais de Contas Estaduais, 01 Tribunal de Contas do Distrito Federal, 03 Tribunais de Contas dos Municípios e, por fim, 02 Tribunais de Contas Municipais, estes dedicados aos dois municípios brasileiros de maior porte: São Paulo e Rio de Janeiro.

Cabe ressaltar que os denominados Tribunais de Contas dos Municípios – que não se confundem com os Tribunais de Contas Municipais – exercem, respectivamente, a fiscalização, cada qual, sobre todos os Municípios dos Estados da Bahia, Goiás e Pará e que os demais Municípios brasileiros, exceto Rio de Janeiro e São Paulo, submetem-se ao controle externo praticado pelo Tribunal de Contas Estadual de sua unidade federada.

Alves e Homerin (2016, f. 117) destacam que os órgãos de controle nunca devem desviar o foco do controle da razão que consubstancia a existência do Estado: o atendimento às necessidades dos cidadãos, da forma mais eficiente e com a melhor qualidade possível, e que, portanto, “não se deve fazer usos de ferramentas de controle e gestão como mero cumprimento de ritos, ou como fins em si mesmos.”.

Não obstante toda a engrenagem democrática concebida para o exercício da atividade de controle, ressalta Albuquerque (2007, p. 3) que até o início da reforma gerencial na década de 1990 os Tribunais de Contas limitavam sua atuação aos exames de conformidade.

Ao longo do primeiro século de sua existência, inaugurada em 1890 com a criação do TCU, as chamadas cortes de contas brasileiras exerceram um controle de natureza formal, voltado para a verificação da regularidade da execução dos gastos públicos, da legalidade dos atos administrativos e da fidedignidade dos demonstrativos financeiros, seguindo o padrão de atuação que predominava no mundo capitalista. A forma de atuação das EFS refletia a presença dominante da organização burocrática weberiana na administração pública, onde a autoridade derivava de um conjunto de normas legais e racionais, implantadas a partir do final

do século XIX nos países capitalistas mais avançados como resposta às interferências políticas e ao clientelismo próprios do modelo patrimonialista (ALBUQUERQUE, 2007, p. 3).

Uma maior compreensão da duradoura ênfase no controle de regularidade acha-se na perspectiva de observação de Fernandes (2005, p. 32), segundo o qual o impulso necessário para que a concepção reduzida de controle – como limitação de poder – fosse ressignificada e ampliada de forma a contemplar aspectos que influenciassem o processo decisório ocorreu apenas recentemente, a partir do desenvolvimento da função planejamento.

E foi com a CF/1988 que houve significativa ampliação das atribuições conferidas às Cortes de Contas brasileiras, ao possibilitar o exercício não apenas da fiscalização contábil, financeira e orçamentária sob a tutela da legalidade, mas estendeu o controle para abarcar aspectos patrimoniais e, sobretudo, operacionais, inclusive no que tange à legitimidade e à economicidade (BACELLAR FILHO, 2006, p. 25).

Para Couto (2014, f. 45), a CF/1988 fortaleceu os Tribunais de Contas e os destacou no processo de *accountability* “tendo em vista as atribuições cominadas aos referidos órgãos para o controle, a transparência, a prestação de contas e a responsabilização das autoridades públicas, dimensões indissociáveis da ideia de *accountability*.”.

Se não bastasse o elenco de competências constitucionais atribuídas aos Tribunais de Contas, a aprovação, pelo Congresso Nacional, da Emenda Constitucional nº 19 de 1998, que incluiu o princípio da eficiência entre os pilares do Direito Administrativo, e a edição da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – que valorizou sobremaneira instrumentos de planejamento e controle – robusteceram consideravelmente o papel e majoraram as responsabilidades de tais órgãos.

Não por menos que, em virtude da posição privilegiada na qual se encontram, os Tribunais de Contas, de acordo com Albuquerque (2007, p. 123), têm sido demandados a ampliar a ênfase no cumprimento de regras e contribuir com questões relacionadas *accountability* de resultados dos programas e das políticas públicas.

Na mesma linha de convicção, Abrucio, Arantes e Teixeira (2005, p. 72) ressaltam que o Tribunal de Contas deveria atuar como agente fiscalizador da efetividade das ações de governo, e alegam que sobrelevar a *accountability* de resultados “levaria a instituição a assumir novo e muito mais significativo papel perante o governo e a sociedade.”.

Não se trata, contudo, de abandonar as avaliações quanto à legalidade ou regularidade, mas sim de ampliar os esforços das Cortes de Contas para perspectivas relacionadas ao desempenho da gestão. Couto (2014, f. 133) aponta o caráter complementar entre a

*accountability* de regularidade e a *accountability* por resultados, destacando a importância de comprometer-se com os resultados, mas sem se afastar da fiscalização sobre a regular gestão dos recursos públicos.

Para França (2012, f. 59) o controle por resultados detém a capacidade de tornar mais compreensível e efetivo o papel dos Tribunais de Contas de modo a reforçar a legitimidade e a autoridade inclusive junto aos governos. No mesmo sentido, afirmam Pollitt et al. (2008, p. 205) que a abordagem sobre os resultados representa uma forma de justificar a existência das EFSs. Por fim, aduz Bittencourt (2005, p. 70) que a ampliação do horizonte e das dimensões do controle, além do aspecto da legalidade, representa condição de sobrevivência das instituições de controle, tendo em vista as crescentes demandas sociais:

A exigência de que as instituições de controle governamental ampliem o horizonte de sua análise para todas estas dimensões vem sobretudo de uma demanda do conjunto da sociedade pela abertura das organizações públicas e privadas à transparência e à difusão da informação. Identificar esta demanda (que ainda hoje é formulada com bastante imprecisão) e atendê-la (inclusive antecipando-se e oferecendo meios e estruturas concretas para veiculação dessa informação imprecisamente desejada), é a perspectiva de legitimidade e sobrevivência com que se defrontam as organizações de controle governamental neste início de milênio (BITTENCOURT, 2005, p. 70).

Destarte, direcionar instituições de controle acostumadas, historicamente, a apreciar aspectos de conformidade para avaliações de cunho finalístico corresponde a uma mudança significativa.

A partir do reconhecimento da demanda que recai sobre os Tribunais de Contas para ampliar análises quanto à *accountability* de resultados e assumir moderno e mais relevante papel perante o governo e a sociedade, torna-se determinante avançar em técnicas de auditoria focadas no resultado de políticas e programas públicos e na avaliação quanto ao seu desempenho.

O caminho consiste em realçar a fiscalização operacional, que fortalece o valor dos Tribunais de Contas frente a *accountability*, principalmente no que se refere à *accountability* por resultados. A subseção seguinte inaugura, portanto, a discussão sobre os elementos que caracterizam as auditorias operacionais.

#### 1.4.4 Auditorias operacionais

O termo auditoria provém do latim “audire” que significa ouvir. Embora a concepção inicial do termo o designe – a partir da tradução inglesa para *auditing* – como o processo técnico de revisão de procedimentos contábeis, prevalece atualmente a compreensão de que auditoria constitui uma ação que confronta determinada condição com um critério ideal preestabelecido (ARAUJO, 2008, p. 15).

A auditoria operacional corresponde a uma variante moderna do gênero auditoria e encontra-se profundamente relacionada com o desenvolvimento contemporâneo da administração pública (POLLITT et al, 2008, p. 25). Constitui-se no instrumento que permite operacionalizar a chamada *accountability* de performance ou de resultados e visa a identificar fatores ou circunstâncias que impactam os resultados esperados pelos destinatários dos programas públicos (WILLEMANN, 2016, p. 269).

Cabe destacar que os aspectos que diferenciam a auditoria tradicional da operacional estão, em geral, relacionados aos objetivos e a amplitude dos trabalhos. A auditoria tradicional utiliza-se de procedimentos padronizados e promove a averiguação de elementos exigidos por leis ou regulamentos. Por outro lado, as auditorias operacionais objetivam responder questões ligadas ao desempenho (ARAUJO, 2008, p. 60), favorecer o processo de tomada de decisão dos gestores e ampliar a *accountability* de resultados perante o cidadão (LEAL, 2006, p. 48).

Alves (2016, f. 2) aponta alguns marcos que propiciaram o avanço do controle operacional, alicerçados a partir da atuação das seguintes entidades: Escritório de Controle do Governo Federal dos Estados Unidos (GAO), Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG) e o Escritório Nacional de Auditoria do Reino Unido (NAO).

Destaca-se, contudo, como determinante momento da trajetória de sistematização da auditoria operacional, o congresso promovido em 1971 pela Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superiores (INTOSAI), instituição não governamental independente, fundada na década de cinquenta, com o objetivo de oferecer um padrão global para o aperfeiçoamento da fiscalização pública e que, atualmente, reúne as Entidades Fiscalizadoras Superiores de 191 países.

O VII Congresso da International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), realizado em 1971, é considerado o principal marco formal da trajetória de sistematização da Auditoria Operacional no setor governamental, pois, nele foi

estabelecido o conceito de “auditoria integrada” que abrangia as dimensões financeira, administrativa e programática. Em 1972, o GAO editou a 1ª. versão das Normas de Auditoria Governamental, o “livro amarelo”. De 1973 a 1975, a “Comissão Wilson” realizou estudos sobre o Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG) que resultou na aprovação, em 1977, de uma legislação independente sobre auditoria, a “Lei do Auditor-Geral do Canadá”. Outro marco merecedor de menção é o Local Government Finance Act, a Lei de Finanças do Governo Municipal da Inglaterra, que, em 1982, determinou a realização de auditorias operacionais também na esfera municipal, cabendo aqui ressaltar o papel de destaque do National Audit Office (NAO), órgão central de controle do parlamento inglês (ALVES, 2016, f. 2).

No Brasil, o controle operacional é tema constitucional. A auditoria operacional como instrumento legal de fiscalização mereceu destaque na CF/1988, por meio do caput do artigo 70. Para Willeman (2016, p. 268) a consagração constitucional das auditorias operacionais como instrumento de controle externo representa grande inovação, pois permite que a longa trajetória de uma *accountability* voltada para a conformidade avance em direção ao desempenho e à performance dos governos.

A edição da LRF também reforçou a abordagem sobre resultados: consta em seu artigo 59 a obrigação dos Tribunais Contas de alertar os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário quando constatarem “fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas”. Estes dispositivos estabelecem a competência do Congresso Nacional e das demais Casas Legislativas subnacionais – assim como dos órgãos de controle externo e interno dos poderes – para realizar a fiscalização operacional do próprio poder público.

São diversas as nomenclaturas utilizadas para caracterizar a auditoria que visa a aferir a performance da gestão: auditoria operacional, auditoria de desempenho (*performance audit*), auditoria de rendimento, auditoria de valor pelo dinheiro (*valeu-form-money audit*), auditoria de otimização de recursos, auditoria administrativa, auditoria de gestão e auditoria de resultados (ALBUQUERQUE, 2007, p. 44).

Também em relação a sua definição, não há uniformização sobre o significado de auditoria de operacional, sendo que as formulações convergem, em geral, para caracterizá-la como “uma modalidade de revisão e avaliação da atividade governamental com enfoque no resultado da gestão pública” (GOMES, 2002, p. 41).

Pollitt et al. (2008, p. 48) asseveram que a “auditoria operacional pode ser entendida como uma auditoria de desempenho, de maneira que o objetivo do trabalho de auditoria seja o de alcançar um julgamento acerca do nível de desempenho de uma entidade auditada.”.

O documento produzido pela INTOSAI denominado Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional (2004), traduzido pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA), conceituou a referida auditoria como “exame independente da eficiência e

da eficácia das atividades, dos programas e dos organismos da Administração Pública, prestando a devida atenção à economia, com o objetivo de realizar melhorias” (INTOSAI, 2004, p. 15).

O documento com as Normas de Auditoria Governamental do GAO – EFS que atua sobre as contas públicas do governo dos Estados Unidos – aborda os diversos tipos de auditoria em seu segundo capítulo e assim promove a conceituação da auditoria operacional:

As auditorias operacionais implicam exame operacional objetivo e sistemático da evidência para apresentar uma avaliação independente do desempenho e da gestão de um programa com base em critérios objetivos, assim como avaliações que proporcionem um enfoque prospectivo ou que sintetizem informações sobre as melhores práticas ou análises de temas transversais. As auditorias operacionais proporcionam informações para melhorar o desempenho dos programas e facilitar o processo de tomada de decisões por parte dos encarregados de dirigir ou iniciar as ações corretivas e melhorar a *accountability* perante o público. As auditorias operacionais abrangem uma ampla variedade de objetivos, inclusive os relativos à avaliação da efetividade e dos resultados de um programa; à economia e eficiência; ao controle interno; ao cumprimento das exigências legais ou de outra índole; e os objetivos relativos a apresentar análises prospectivas, orientações ou informações sumárias (ESTADOS UNIDOS, 2005, p. 45-46).

Barzelay (2002, p. 28) apresenta pertinente reflexão ao destacar que a auditoria operacional corresponde a uma forma de avaliação, pois exige a formulação de julgamento. Logo, ao proceder avaliações em vez de verificações, tem-se que a auditoria de desempenho corresponde a uma “auditoria somente na denominação, mas não no conceito”.

Em comum, dentre as diversas nomenclaturas e os variados conceitos atribuídos à auditoria operacional está, na linha de Albuquerque (2007, p. 44), a compreensão de que se trata de “uma forma de avaliação dos chamados ‘Es’: economicidade, eficiência, eficácia, e ainda, a efetividade”.

Não obstante a existência de considerável amplitude conceitual, uma vez que não há na doutrina redações uniformes para os critérios de auditoria designados pelos 4 “Es” – economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (ALVES, 2016, f. 8), adota-se para este trabalho os conceitos elencados no Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2010), constante de Quadro 2.

Quadro 2 – Conceitos de Economicidade, Eficiência, Eficácia e Efetividade

Dimensões	Conceito
Economicidade	É a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição.
Eficiência	É definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma

	atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade.
Eficácia	Diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.
Efetividade	Diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção.

Fonte: Adaptado do TCU (BRASIL, 2010).

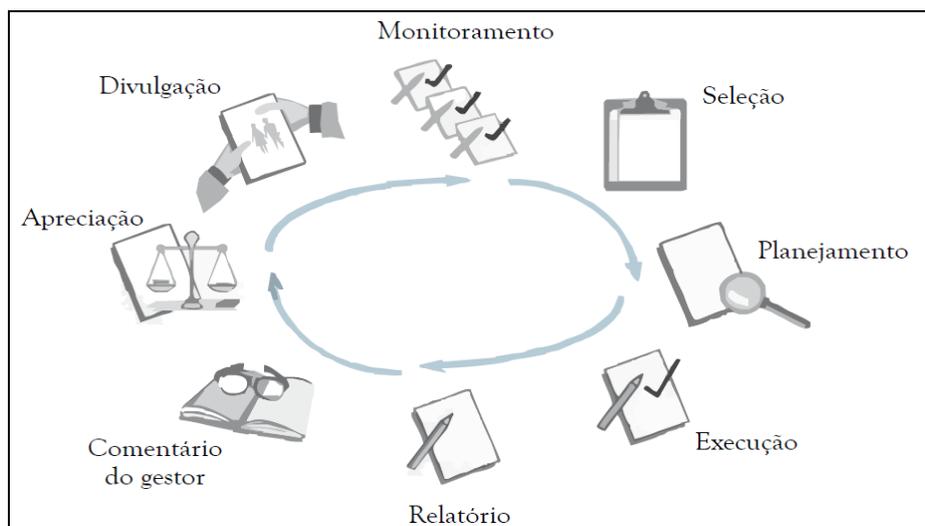
Os critérios conceituados no Quadro 2 formam o eixo basilar para os julgamentos dos auditores operacionais quanto à boa prática administrativa (POLLITT et al., 2008, p. 300). Contudo, além dessas quatro principais dimensões de análise, outras podem ser utilizadas durante os trabalhos de auditorias, tais como a “qualidade dos serviços, o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas (geração de valor público), equidade na distribuição de bens e serviços...” (BRASIL, 2010, p. 12).

Destaca a Intosai (2004, p. 5) que não se pode confundir controle operacional com medição de desempenho, que se traduz como o processo contínuo de comprovação do cumprimento dos objetivos fixados com base nas metas estabelecidas. Tal atividade compete à direção e ao controle interno da administração e não ao auditor operacional.

Pollitt et al. (2008, p. 286) salientam que a auditoria operacional não corresponde a um produto padronizado, não possui um conjunto de práticas típicas ou uma metodologia uniforme e atemporal. À vista disso, a amplitude de temas que abarcam o setor público, sobretudo numa abordagem necessariamente holística, restringe o desenvolvimento de prescrições detalhadas aplicáveis de forma genérica ao controle operacional (INTOSAI, 2004, p. 11-12).

Devido às suas particularidades, verifica-se que as auditorias operacionais apresentam claramente características similares a um projeto, enquanto as auditorias de regularidade conformam-se a atividades (ALVES, 2000, p. 12). O Manual do Auditoria de Natureza Operacional do TCU (BRASIL, 2010, p. 14) apresenta, conforme Figura 2, as etapas que compõem o seu ciclo:

Figura 2 – Ciclo de Auditoria Operacional



Fonte: BRASIL, 2010.

O processo, representado na Figura 2, inicia com a seleção de temas, segue com a fase de planejamento que resulta na elaboração do projeto de auditoria, o qual descreverá os objetivos do trabalho, os aspectos a serem investigados, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados.

O objeto de auditoria selecionado deve considerar critérios de materialidade e relevância de modo a oportunizar a realização de uma auditoria capaz agregar valor, por meio de sua contribuição para o aperfeiçoamento da gestão pública. Trata-se de uma decisão estratégica, pois envolve a definição de prioridades e otimização na alocação de recursos. (BRASIL, 2010, p. 15-16)

Mostra-se necessário um planejamento bem elaborado para o êxito da auditoria operacional. A Intosai (2004, p. 57) destaca as etapas mais importantes na elaboração de uma proposta de auditoria: (i) definir o tema específico a ser estudado e os objetivos da auditoria; (ii) definir o escopo e o projeto da auditoria e (iii) assegurar a garantia de qualidade, o cronograma e os recursos – humanos e materiais – adequados.

Conquanto toda importância outorgada à fase de planejamento pela literatura, Oliveira (2008, p. 114) constatou nas entrevistas com os técnicos do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro que a atividade de planejamento não recebia a devida valorização, em razão do reduzido tempo dispendido em tal etapa.

Uma vez concluída a fase de planejamento, inicia-se a etapa de execução. “Durante a execução da auditoria, as situações encontradas são comparadas com os critérios, previamente selecionados e identificados pela equipe. As diferenças observadas são os achados de

auditoria, devidamente respaldados pelas evidências” (BRASIL, 2010, p. 42). A obtenção e a análise destas informações subsidiarão o relatório que conterá os achados e as conclusões da auditoria.

O relatório corresponde ao principal produto da auditoria operacional. Deve ser fundado em “evidências competentes e relevantes, ser independente, objetivo, justo e construtivo” (BRASIL, 2010, p. 43) e, ainda, apresentar recomendações claras, tempestivas e pertinentes, atributos essenciais para a sua utilização (SERRA, 2010 apud COUTO, 2014, f. 144). Leal (2006, f. 120) destacou, em sua investigação, a possibilidade de os relatórios das auditorias operacionais auxiliarem a gestão, desde que sejam disponibilizados com informações claras e em linguagem acessível.

No entanto, a valorização tão-somente do aspecto qualitativo dos relatórios produzidos está longe de conferir às auditorias operacionais a proeminência como instrumento de *accountability*. Os Tribunais de Contas deparam-se com o dever de prestar informações à cidadania acerca dos resultados obtidos no trato de assuntos de interesse público. Imperativo, portanto, a ampla divulgação dos relatórios das auditorias operacionais aos cidadãos, mesmo que apresentem críticas severas ao desempenho dos gestores públicos (NAVES, 2012, f. 119).

Acrescente-se, ainda, a importância de se conferir ampla publicidade ao relatório final das auditorias operacionais, de modo que as informações sobre os programas auditados sejam disponibilizadas não apenas aos entes neles envolvidos, mas também a outros órgãos de controle, à mídia e à sociedade. Aspecto fundamental para que as referidas auditorias contribuam para a melhoria do órgão, da política ou do programa público auditado e, também, para o fomento da *accountability* (COUTO, 2014, f. 169).

Todavia, estudo de Bairral, Ferreira e Santos (2012, p. 09), abrangendo os Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, constatou que somente 50,6% dos pareceres prévios<sup>7</sup>, referentes às prestações de contas anuais dos governos estaduais dos exercícios de 2008 a 2010, estavam disponíveis nos sítios eletrônicos das Cortes de Contas, dificultando o entendimento e a acessibilidade à informação pela sociedade e pelos demais atores interessados na gestão dos recursos públicos.

No que se refere ao monitoramento, sua adequada prática permite o aumento da efetividade da auditoria. Além de identificar as dificuldades enfrentadas pela administração na solução dos problemas apontados, o “monitoramento permite aos gestores e demais partes

---

<sup>7</sup> Mediante parecer prévio, as Cortes de Contas apreciam as prestações de contas anuais (também denominadas contas de governo ou contas globais) do Chefe do Poder Executivo que, posteriormente, são submetidas ao julgamento pelo respectivo Poder Legislativo.

envolvidas acompanhar o desempenho do objeto auditado, pois atualiza o diagnóstico e oferece informações necessárias para verificar se as ações adotadas têm contribuído para o alcance dos resultados desejados.” (BRASIL, 2010, p. 53).

Para que exista tempestiva atuação do controle operacional é preciso que todo o ciclo da auditoria operacional ocorra em prazo razoável. O relatório deve conter informação atualizada (ESTADOS UNIDOS, 2005, p. 222) para que possa subsidiar órgãos auditados, bem como os formuladores de políticas e demais atores interessados, no aperfeiçoamento de suas atividades. Para Naves (2012, f. 87), a ausência de tempestividade na fiscalização operacional pode conduzir à perda do interesse pelos principais destinatários da auditoria (sociedade e gestores). Nesse sentido, Abrucio, Arantes e Teixeira (2005, p. 75) constataram que os Tribunais de Contas subnacionais, na opinião de elites sociais e institucionais entrevistadas, ainda precisam melhorar seu desempenho em prol da agilidade.

Aduz-se, ainda, que o enorme desafio posto para a realização da fiscalização operacional guarda direta relação com as adversidades sobre as quais a gestão pública está diretamente submetida. A ampla interface existente entre controle de desempenho e gestão por resultados devido a partilha de valores em comum – economicidade, eficiência, eficácia e efetividade – traduz-se na alegação feita por Pollitt et al. (2008, p. 294), segundo os quais, “a ética fundamental das auditorias operacionais está profundamente imbricada com a ética da reforma da administração gerencial.”.

Desse modo, as auditorias operacionais participam da operacionalização de processos político administrativos pelos quais a “*accountability* de desempenho é estruturada, incentivada e controlada” (BARZELAY, 2002, p. 28). Assim, podem representar um importante impulso tanto ao nível de transparência e de difusão da informação quanto ao aperfeiçoamento dos resultados da administração. Tudo isso legitima a análise detalhada dos fatores determinantes para o êxito do controle operacional, cuja apresentação encontra-se na próxima subseção.

#### 1.4.4.1 Fatores relevantes para a promoção das auditorias operacionais

As exigências da sociedade democrática por governos cada vez mais transparentes e eficientes explicam a crescente demanda para que as EFSs intensifiquem o controle de resultados (FRANÇA, 2012, f. 67).

Além de representar um espaço de intervenção adicional em relação a competências de fiscalização estritamente jurídico-formais (BITTENCOURT, 2005, p. 70), inúmeros benefícios potenciais estimulam a ampliação das auditorias operacionais por parte dos Tribunais de Contas nacionais, como por exemplo: assegurar informações à sociedade e ao parlamento sobre o desempenho dos programas e organizações com vistas à *accountability* de resultados e conferir maior eficiência no desenho e na execução de políticas públicas possibilitando a melhora da performance do setor público (NAVES, 2012, f. 67).

Contudo, para entidades de fiscalização habituadas a desempenhar controles de legalidade, a verificação da efetividade representa um enorme desafio. (ALBUQUERQUE, 2007, p. 110). Nesse cenário, o desenvolvimento da auditoria operacional deve considerar um conjunto de aspectos que afetam sua realização e podem se constituir em fatores que limitam ou que favorecem o alcance dos seus objetivos principais.

A capacidade institucional que as EFSs detêm para a adequada promoção dessa espécie de controle finalístico corresponde a um decisivo fator. Couto (2014, f. 169), em uma abordagem sistêmica, condiciona o avanço das auditorias operacionais ao posicionamento político-institucional dos Tribunais de Contas, visão que pode ser complementada por Alves (2016, f. 13) que, dentro de uma perspectiva orientada a aspectos internos, destaca o empenho no autoconhecimento organizacional como elemento necessário à maximização de esforços e recursos para o desenvolvimento do controle de resultados.

Em ambos os casos, o apoio da direção superior dos Tribunais de Contas representa uma circunstância indispensável para o sucesso do controle finalístico, pois, segundo Barzelay (2002, p. 28) “o compromisso com a auditoria de desempenho pode acarretar mudanças significativas, em diferentes níveis da organização, incluindo a missão institucional, as identidades profissionais, os procedimentos e o estilo de trabalho.”

O provimento de condições e meios internos das EFSs corresponde a um aspecto primordial para a adequada realização dos procedimentos atinentes à auditoria operacional. Como se constitui de uma área relativamente incipiente, há certa carência de bases conceituais, metodológicas (SOUZA, 2007, f. 180) e, sobretudo, de normativos internos próprios. Segundo, França (2012, f. 68) a execução de processos de auditoria operacional requer a edição de deliberações específicas, alterações no Regimento Interno dos Tribunais de Contas e até modificações legislativas, em especial em suas Lei Orgânicas.

Abrucio, Arantes e Teixeira (2005, p. 74) apontaram, em pesquisa sobre a avaliação da imagem dos Tribunais de Contas nacionais, a estrutura física e material e as condições de trabalho como pontos positivos das Cortes. Apesar dessa constatação, Naves (2012, f. 108)

relata, com base na percepção de atores estratégicos do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG), que dificuldades decorrentes de estrutura e da organização interna representaram barreiras para institucionalização das auditorias operacionais no âmbito do referido Tribunal.

Quanto à arquitetura organizacional dos Tribunais de Contas, a criação de uma unidade administrativa especializada na realização de auditorias operacionais (ALBUQUERQUE, 2007, p. 27) ou, mesmo, o estabelecimento de equipes multidisciplinares constituídas para este fim a partir de arranjos matriciais – adequado ao formato de uma auditoria como projeto (ALVES, 2000, p. 12) – podem significar um diferencial no desenvolvimento da fiscalização de desempenho (NAVES, 2012, f. 88).

No que diz respeito aos recursos humanos, a capacidade de contratar pessoal adequado e de prover permanente capacitação ao quadro de auditores também representam aspectos determinantes para o controle de resultados. O auditor operacional deve possuir um perfil diferente daquele exigido para a auditoria de regularidade. Para França (2012, f. 68) enquanto o olhar do profissional que exerce a auditoria formal é voltado para o detalhe, o auditor operacional “deve ter aquilo que se define como *helicopter view*, ou seja, a capacidade de enxergar de forma panorâmica o processo que está sendo analisado.”.

O controle operacional requer técnicos especializados nas diferentes áreas funcionais sujeitas às auditorias e, ao mesmo tempo, equipes com formação multidisciplinar. Destacam-se competências profissionais como visão sistêmica, capacidade analítica e conhecimento de políticas públicas (ALBUQUERQUE, 2007, p. 51). O auditor operacional equipara-se a um cientista social focado no impacto da ação estatal. Advogados e contadores, protagonistas nas formas tradicionais de auditoria de regularidade, têm seu papel mitigado no desenvolvimento de trabalhos de auditoria de desempenho.

O papel do auditor de desempenho percorre áreas de análise econômica, de consultoria administrativa, de pesquisas sociais e de análise de políticas públicas. Poder-se-ia argumentar que a análise econômica deveria estar sendo empreendida por unidades ou institutos de economia especializados; avaliações sobre o sucesso ou insucesso da gestão de um programa por consultorias administrativas; pesquisas sociais sobre o impacto da atuação do Estado por sociólogos e, finalmente, estudos sobre a efetividade dos programas sendo conduzidos por unidades de avaliação genérica composta por cientistas sociais altamente treinados. Advogados e contadores (a espinha dorsal da maior parte das EFS) teriam pouca participação nisso tudo (GOMES, 2002, p. 39-40).

Naves (2012, f. 116) ressalta que as dificuldades no treinamento do corpo técnico do TCE-MG representam um dos maiores obstáculos a institucionalização do controle de

resultados. Nessa perspectiva, Alves (2016, f. 14) esclarece que a amplitude de situações sobre as quais a auditoria operacional pode vir a se aprofundar exige dos órgãos de controle externo permanente aprimoramento e qualificação de seu quadro funcional.

Assim, de acordo com a Intosai (2004, p. 44) é imperativa a implementação pelas EFSs de programas permanentes de treinamento e desenvolvimento que assegurem a seu pessoal elevado nível de competência profissional, “tais como métodos de investigação qualitativa, análises de estudos de caso, amostragem estatística, técnicas de coleta de dados quantitativos, esboço da avaliação e análises de dados.”.

Não obstante o peso decisivo da configuração interna das Cortes de Contas, outra vertente que influencia o adequado desenvolvimento do controle de resultados constitui-se na condição do órgão ou entidade auditada em se submeter a esse tipo de fiscalização (COUTO, 2014, f. 155).

A participação dos gestores dos órgãos auditados, assim como de sua equipe, é imprescindível para o êxito das auditorias operacionais. Uma relação aberta, colaborativa e dialógica entre auditores e auditados favorece desde a seleção do tema até a caracterização dos achados. A contribuição efetiva para o aperfeiçoamento da gestão pressupõe a apropriação dos resultados da auditoria pelos gestores com vistas à adequada implementação das recomendações propostas (ISSAI 3000/Apêndice 4, 2004 apud BRASIL, 2010, p. 14).

Segundo Alves (2016, f. 17), a contribuição do controle finalístico para o aperfeiçoamento da gestão apresenta, como limite, as deficiências administrativas dos próprios órgãos controlados, sendo os entraves que restringem o desempenho do controle semelhantes aos que impedem o adequado desenvolvimento da administração por resultados, dentre os quais a “sobreposição de modelos de gestão imaturos com a persistência de práticas residuais antigas que não mais condizem com as necessidades da boa gestão e da boa governança pública.”.

Na mesma linha, Bittencourt (2005, p. 70) enfatiza a necessidade de haver instrumentos administrativos, orçamentários, estatísticos ou contábeis, que possam assegurar, ao menos em um patamar mínimo, a análise da realidade relativa a programas ou instituições. Oliveira (2008, f. 116) aduz sobre a necessidade de o órgão controlado dispor de recursos humanos e administrativos, como sistemas de informações gerenciais, que possibilitem, sobretudo, concretizar os aspectos apontados pelo controle no sentido de melhorar os desempenhos da gestão.

Albuquerque (2007, p. 123-124) destaca que “o desafio da efetividade depende, fundamentalmente, da introdução de modelos de gestão de desempenho com base em dados,

sistemas e indicadores de resultados”. Avaliar a economicidade, eficiência, eficácia e a efetividade das operações requer que tenham sido previamente estabelecidas metas e indicadores para os programas, assim como instrumentos que possibilitem a mensuração dos resultados obtidos (ARAÚJO, 2008, p. 129).

Acentua França (2012, f. 66) que no setor público brasileiro, há escassez ou até a ausência de indicadores confiáveis para avaliação de programas governamentais, “uma vez que os próprios gestores, muitas vezes, deixam de definir estes indicadores, até mesmo por desconhecimento das técnicas de definição de políticas públicas”.

Não se pode desconsiderar, ainda, que controle interno constitui um componente crítico para monitorar a efetividade da gestão e os sistemas de *accountability* (ESTADOS UNIDOS, 2005, p. 13). Por isso, reforça Couto (2014, f. 102) que “a fragilidade dos sistemas de controle interno na avaliação de resultados e dos impactos da atividade administrativa, com o predomínio do enfoque nos processos, representa um dos fatores que mais dificultam a realização das auditorias operacionais.”.

O desenvolvimento das auditorias operacionais requer que a administração produza informações de desempenho e também promova o seu devido monitoramento, seja diretamente ou por meio do seu sistema de controle interno. A carência de indicadores e de informações sobre desempenho inviabiliza averiguações operacionais baseadas em resultados, restando a análise de práticas de boa gestão e dos processos de trabalho (ALBUQUERQUE, 2007, p. 119; POLLITT et al., 2008, p. 49).

Além disso, a inexistência de um sistema de contabilidade de custos traduz-se, ainda conforme França (2012, f. 70), no maior limitador para a realização de auditorias de desempenho no âmbito da administração pública brasileira. Similar conclusão foi obtida por Albuquerque (2007, p. 87) ao sublinhar que a falta de sistemas de custos governamentais obsta a vinculação de determinadas despesas orçamentárias aos programas públicos. O citado autor expôs as imperfeições do processo orçamentário do setor público brasileiro que, em geral, aloca os gastos com pessoal e custeio por órgão e, dessa forma, impossibilita a aferição do custo efetivo de cada programa de governo:

O foco do processo de orçamento brasileiro ainda está na preocupação com a conformidade às leis e aos regulamentos, em especial na compra de insumos e na contratação de serviços, que são objeto de corrupção. É preciso criar um sistema de apropriação de custos para as atividades desenvolvidas pelo Governo e para alocação de recursos por órgão, função, subfunção, programa e ação, de forma que sejam ponderados critérios transparentes para seleção de ações prioritárias de governo (ALBUQUERQUE, 2007, p. 112).

Nota-se, assim, que o desafio em promover auditorias operacionais compreende importantes fatores concernentes aos órgãos auditados e, também, às instituições públicas de controle. A análise desses aspectos em conjunto com aqueles que envolvem a geração do produto informacional (ciclo de auditoria operacional) e a interação com a sociedade correspondem a proposta deste trabalho: investigar a contribuição do controle operacional para a *accountability* de resultados na administração pública.

Após a contextualização teórica sobre a temática deste estudo, cabe averiguar em qual nível de desenvolvimento se encontram os diversos aspectos aqui abordados dentro de um contexto aplicado ao Município do Rio de Janeiro, cujo detalhamento dos procedimentos metodológicos consta da próxima seção.

## 2 METODOLOGIA

Após a formulação do problema de pesquisa e a evidenciação de seus objetivos, precisa-se delinear o procedimento de pesquisa, de modo a estabelecer a sua diagramação quanto à produção, previsão de análise e interpretação dos dados (GIL, 2002). Nesta seção serão descritos os procedimentos metodológicos adotados para o desenvolvimento do estudo, composto de quatro seções: tipologia de pesquisa, questionário, população alvo e tratamento de dados.

### 2.1 Tipologia de pesquisa

A metodologia corresponde à estratégia adotada para atingir os fins pretendidos pelo estudo, logo, de acordo Minayo et al. (2002, p. 16), deve “dispor de um instrumental claro, coerente, elaborado, capaz de encaminhar os impasses teóricos para o desafio da prática”.

Esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, pois apresenta como principal objetivo descrever características de certa população ou determinado fenômeno ou, ainda, o estabelecimento de relações entre as variáveis (BEUREN et al., 2009).

Em consonância com o conceito de pesquisa descritiva, constituída de forma “pré-planejada e estruturada” (MALHOTRA, 2012, p. 61), a presente dissertação busca desenvolver um diagnóstico sobre a contribuição das auditorias operacionais para a *accountability* de resultados, a partir da percepção de auditores do TCM-RJ.

Em função da objetividade das questões elaboradas e da necessidade de classificar e analisar as variáveis para investigar o problema, foi aplicada a abordagem quantitativa. Para Malhotra (2012, p. 110) a pesquisa quantitativa procura “quantificar os dados e aplica alguma forma da análise estatística”. Assim, o uso dessa abordagem se justifica pelo interesse de responder as questões de pesquisa por meio de questionário estruturado, utilizando técnicas estatísticas descritivas e inferenciais na análise dados e na validação dos instrumentos de pesquisa.

Este estudo utilizou-se de uma pesquisa empírica, uma vez que foram obtidas respostas sobre a percepção de indivíduos, a partir de um questionário aplicado a integrantes da carreira de auditor de controle externo do TCM-RJ.

A seção seguinte trata dos aspectos atinentes ao questionário de pesquisa.

## 2.2 Questionário

Em conformidade com a abordagem quantitativa, neste estudo foi elaborado um questionário como técnica de coleta de dados, meio pelo qual as respostas foram avaliadas com o intuito de se alcançar o objetivo proposto.

Além de corresponder a um dos mais comuns mecanismos adotados com o propósito de buscar informações dos entrevistados, o questionário, conforme Malhotra (2012), assegura a comparabilidade dos dados, confere velocidade e precisão ao registro e facilita o processamento dos dados.

O questionário deste estudo organiza-se em duas seções: a primeira voltada à caracterização do perfil dos respondentes, apresentando questões relativas ao setor de lotação, gênero, idade, formação acadêmica e tempo de experiência em atividades de controle da administração pública; e a segunda, comportando questões fechadas, aborda os principais componentes pesquisados, cujo processo de construção iniciou-se na identificação, com base na revisão da literatura, de relevantes aspectos (ou fatores) atinentes à produção e à utilização das informações decorrentes dos procedimentos de auditoria operacional realizados no âmbito da administração pública.

Os fatores identificados com base no referencial teórico se converteram em questões que foram relacionadas em quatro grupos temáticos ou construtos, conforme expõe o Quadro 3.

Quadro 3 – Construtos investigados e quantidade de questões

Construtos	Descrição do Construto	Quantidade de questões
I – Entidade Fiscalizadora	Capacidade institucional do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM-RJ).	8
II – Órgão Auditado	Condição dos órgãos auditados (administração do município do Rio de Janeiro) para se submeter às auditorias operacionais.	8
III – Ciclo de Auditoria	Ciclo de auditoria operacional e a produção de informações operacionais sobre a gestão pública.	10
IV – Sociedade	Comportamento da sociedade frente ao provimento de informações operacionais sobre a gestão pública.	5
<b>Total de questões:</b>		<b>31</b>

Fonte: o autor, 2019.

Segundo Pasquali (2009), construtos correspondem a construções teóricas que têm por objetivo organizar e atribuir significado ao ambiente. A elaboração dos construtos deste estudo, demonstrados no Quadro 3, considerou os atores envolvidos no processo de geração (entidade fiscalizadora e órgão auditado – agente<sup>8</sup>) e utilização (sociedade – principal<sup>9</sup>) das informações relativas à auditoria operacional, assim como os procedimentos adotados (ciclo de auditoria) com essa finalidade.

Tendo em vista que o avanço da fiscalização operacional está condicionado à capacidade institucional dos órgãos de controle (POLLITT et al., 2008; COUTO, 2014), o construto I investiga a capacidade do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM-RJ) para realizar auditorias operacionais. A formulação desse construto decorreu dos elementos apresentados no Quadro 4:

Quadro 4 – Elementos de formação do construto entidade de controle

Aspectos do Construto I	Autores
<b>Tradição formalista do controle. Cultura. Conservadorismo. Modernização.</b> Verificar se há a tendência de migração da cultura do controle formal para o controle por resultados.	(CAMPOS, 1990; ALVES, 2016)
<b>Estrutura Física e Material.</b> Verificar o provimento de condições de trabalho para a realização das auditorias operacionais.	(ABRUCIO;ARANTES;TEIXEIRA, 2005; ALVES, 2012)
<b>Perfil auditores.</b> Verificar a adequação das competências evidenciadas pelos auditores com as competências requeridas pelas auditorias operacionais.	(ABRUCIO;ARANTES;TEIXEIRA, 2005; ARAUJO, 2008; FRANÇA, 2012 COUTO, 2014)
<b>Capacitação.</b> Verificar a política de treinamento e desenvolvimento do TCM-RJ no que tange às auditorias operacionais.	(ALBUQUERQUE, 2006; NAVES, 2012; COUTO, 2014; ALVES, 2016)
<b>Instrumentos normativos e procedimentais internos.</b> Verificar a existência de arcabouço normativo e procedimental referente às auditorias operacionais.	(GOMES, 2002; SOUZA, 2007; ARAUJO, 2008)
<b>Apoio da alta administração. Interesse Institucional.</b> Verificar apoio institucional para produção de atos e deliberações que promovam o desenvolvimento e o aperfeiçoamento das auditorias operacionais.	(POLLITT et al., 2008; NAVES, 2012; FRANÇA, 2012; COUTO, 2014)
<b>Organização Interna. Arquitetura organizacional.</b> Verificar a importância da implementação de unidade específica para o desenvolvimento das auditorias operacionais.	(ALBUQUERQUE, 2006; FRANÇA, 2012)

Fonte: o autor, 2019.

Os aspectos expostos no Quadro 4 afiguram-se como fatores que interferem no bom desenvolvimento das auditorias operacionais concernentes ao ambiente interno das EFSs.

Em relação à concepção do construto II, considera-se que as capacidades administrativas dos órgãos auditados representam elementos fundamentais para o adequado desenvolvimento das auditorias operacionais e, conseqüentemente, para o alcance de seus

<sup>8</sup> Agente: conforme conceituação da Teoria da Agência.

<sup>9</sup> Principal: nos termos da Teoria da Agência.

resultados (BITTENCOURT, 2005; ALVES, 2016). Assim, a formulação desse construto resume-se pela condição da administração municipal em se submeter ao controle operacional, conforme evidenciam os aspectos apresentados no Quadro 5:

Quadro 5 – Elementos de formação do construto órgão controlado

Aspectos do Construto II	Autores
<b>Modelo de gestão. Incongruência.</b> Verificar se há adoção do gerencialismo, que representa o modelo de gestão que mais se adequa ao controle de desempenho.	(BITTENCOURT, 2005; POLLITT et al., 2008; ALVES, 2016)
<b>Instrumentos que permitam adequada aferição dos resultados.</b> Verificar se a administração utiliza sistema de dados, estabelece de metas e indicadores para os programas, dados de economicidade e de eficiência que possam ser utilizados para medir e avaliar o desempenho.	(ALBUQUERQUE, 2006; ARAUJO, 2008; POLLITT et al., 2008; FRANÇA, 2012; COUTO, 2014; ALVES, 2016)
<b>Sistema de custos dos programas.</b> Verificar a disponibilidade de um sistema de custos e de vínculos entre dotações orçamentárias e os programas desenvolvidos.	(ALBUQUERQUE, 2006; FRANÇA, 2012)
<b>Tensão entre controle e gestão. Receptividade e abertura.</b> Verificar a postura dos auditados, tendo em vista o diálogo aberto e construtivo que se requer para a realização das auditorias operacionais.	(BITTENCOURT, 2005; COUTO, 2014)
<b>Atuação do controle interno.</b> Verificar a existência da atuação do controle interno em aspectos operacionais. Visto que a avaliação dos controles internos deve ser considerada na estimativa do risco de auditoria.	(POLLITT et al., 2008; COUTO, 2014)
<b>Capacidade operacional.</b> Verificar se a organização auditada dispõe de recursos humanos e/ou administrativos preparados para implementar as recomendações.	(BITTENCOURT, 2005; POLLITT et al., 2008; OLIVEIRA, 2008; ALVES, 2016)
<b>Governança.</b> Verificar a adoção de práticas para a promoção da Governança Pública.	(BRASIL, 2014; BARRETO, 2015)

Fonte: o autor, 2019.

Cabe, ainda, o destaque em relação ao construto II: não obstante a realização de auditorias do TCM-RJ abarcando os dois Poderes (Executivo e Legislativo) que constituem o Município do Rio de Janeiro, as questões do segundo construto se referem a aspectos atinentes ao Poder Executivo, tendo em vista que neste se exerce a atividade administrativa, compreendendo a execução de serviços públicos diretamente à população.

Uma vez caracterizados os aspectos relacionados à entidade fiscalizadora e aos órgãos que se submetem à auditoria, revela-se importante investigar o ciclo de realização da auditoria, do qual resultará o relatório final, produto principal gerado a partir do controle operacional. (ESTADOS UNIDOS, 2005; POLLITT et al., 2008; BRASIL, 2014). O Quadro 6 apresenta as bases que inauguram o construto III:

Quadro 6 – Elementos de formação do construto ciclo de auditoria

Aspectos do Construto III	Autores
<b>Seleção objeto auditoria.</b> Verificar a existência apropriado processo de seleção do objeto de auditoria, tendo em vista a necessidade de selecionar objetos que oportunizem a realização de trabalhos significativos.	(BRASIL, 2010)
<b>Planejamento.</b> Verificar a importância conferida à fase de planejamento, fundamental para o sucesso dos trabalhos e que visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessários à sua realização.	(OLIVEIRA, 2008; BRASIL, 2010)
<b>Elo entre execução e planejamento.</b> Verificar se a execução ocorreu conforme a estrutura concebida na fase de planejamento.	(BRASIL, 2010)
<b>Relevância do conteúdo dos relatórios.</b> Verificar a qualidade dos relatórios decorrentes das auditorias operacionais. A demonstração da qualidade do trabalho depende da forma como as questões de auditoria são tratadas nos relatórios.	(ESTADOS UNIDOS, 2005; LEAL, 2006; BRASIL, 2010; COUTO, 2014)
<b>Monitoramento.</b> Verificar se o cumprimento das deliberações do TCM-RJ e dos resultados delas advindos são monitorados, com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos.	(LEAL, 2006; BRASIL, 2010)
<b>Divulgação dos relatórios.</b> Verificar se ocorre a ampla divulgação de resultados das auditorias operacionais. Demanda do conjunto da sociedade pela abertura das organizações públicas à transparência e à difusão da informação.	(CENEVIVA, 2005; BAIRRAL, 2012; COUTO, 2014; NAVES, 2012)
<b>Tempestividade do ciclo.</b> Verificar a tempestividade (um dos predicados necessários para que as informações sobre políticas e programas públicos sejam utilizadas) do ciclo completo de auditoria operacional do TCM-RJ.	(ABRUCIO;ARANTES;TEIXEIRA, 2005; COUTO, 2014)
<b>Caráter punitivo versus caráter colaborativo.</b> Verificar se a impossibilidade de responsabilização pela não implementação das recomendações corresponde a um obstáculo para a efetividade das auditorias operacionais.	(NAVES, 2012; COUTO, 2014; WILLEMAN, 2015)
<b>Ênfase do tipo de controle exercido. Controle formal versus controle de desempenho.</b> Verificar a relação entre o nível de adoção de auditorias operacionais em relação aos demais instrumentos de fiscalização exercidos pelo TCM-RJ.	(ABRUCIO;ARANTES;TEIXEIRA, 2005; ALBUQUERQUE, 2006; NAVES, 2012; COUTO, 2014; WILLEMAN, 2015)

Fonte: o autor, 2019.

Por fim, o construto IV foi estruturado a partir da compreensão sobre a importância da participação popular (BLIACHERIENE, 2016) e do engajamento da cidadania na atuação das instituições de controle (WILLEMAN, 2015). O Quadro 7 apresenta os aspectos associados ao construto IV:

Quadro 7 – Elementos de formação do construto sociedade

Aspectos do Construto IV	Autores
<b>Relação agência. Principal.</b> Verificar se os cidadãos se percebem como "principal" na relação de agência.	(MANIN; PRZEWORSKI; STOKES, 1999; BARRETO, 2015)
<b>Cidadania participativa. Accountability diagonal. Engajamento cidadão.</b> Verificar o interesse do cidadão em participar de processos que visem a melhoria da gestão. Necessidade de buscar engajar a cidadania na atuação das instituições horizontais de controle.	(O'DONNELL, 1998; POLLIT, 2007; WILLEMAN, 2015; BLIACHERIENE, 2016)
<b>Relevância da informação.</b> Verificar a importância conferida pela população à informação produzida.	(BRASIL, 2010)
<b>Competências do cidadão.</b> Verificar se o homem "médio" consegue compreender e interpretar as informações constantes dos relatórios das auditorias operacionais.	(ABRUCIO;ARANTES;TEIXEIRA, 2005; LEAL, 2006)

Fonte: o autor, 2019.

A mensuração de cada construto decorreu da transferência de sua aferição direta para uma medida da concordância com questões associadas a cada uma das quatro dimensões criadas. Nessa linha, como regra geral, as respostas das questões associadas aos construtos foram assinaladas com base na escala *Likert* (MALHOTRA, 2017) de cinco pontos, indicando graus diferentes de concordâncias, especificados da seguinte forma: (1) DT–discordo totalmente, (2) DP–discordo parcialmente, (3) NCND–não discordo nem concordo ou neutro, (4) CP–concordo parcialmente e (5) CT–concordo totalmente.

A vantagem da utilização da escala de *Likert* consiste no seu fácil manuseio, permitindo ao entrevistado emitir um grau de concordância sobre uma afirmação qualquer com variação de intensidade. Além disso, a confirmação de consistência psicométrica nas métricas que empregam essa escala contribui significativamente para sua aplicação nas mais variadas pesquisas realizadas (COSTA, 2011).

Cabe consignar, contudo, que adicionalmente as questões aferidas com base na escala *Likert*, foi inserida, ao final de cada construto, uma assertiva de controle, compreendendo o conceito principal investigado na respectiva dimensão. Apenas para essas quatro questões basilares, as respostas dos entrevistados receberam escores variando entre 0 (zero - não desenvolvido) e 100 (cem - plenamente desenvolvido).

De modo a validar o instrumento de pesquisa, foi solicitado a sete auditores, de áreas diferentes e com variadas formações que preenchessem o questionário. Nessa fase, pode-se avaliar o tempo utilizado para o preenchimento das respostas, validar aspectos semânticos das questões e identificar inconsistências que justificassem alterações em suas redações.

O conteúdo completo do questionário encontra-se no Apêndice A desta pesquisa.

### **2.3 População alvo**

A Entidade Fiscalizadora Superior escolhida para a realização da pesquisa foi o Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, instituição que exerce o controle externo sobre os órgãos e entidades do Município do Rio de Janeiro.

De acordo com a Lei 289, de 25 de novembro de 1981, o TCM-RJ é órgão constitucional de controle externo, que auxilia a Câmara Municipal no exercício do controle contábil, financeiro, patrimonial, operacional e orçamentário do Município do Rio de Janeiro,

incluindo o controle da execução dos contratos e a avaliação dos resultados alcançados (Rio de Janeiro (RJ), 1981).

Neste sentido, a população da presente pesquisa foi composta pelos ocupantes do cargo público efetivo de auditor de controle externo que atuam no âmbito da Secretaria Geral de Controle Externo, unidade técnica especializada do TCM-RJ que exerce diretamente a fiscalização no âmbito do Município do Rio de Janeiro.

Cabe ressaltar que o universo de auditores pesquisados não se limitou exclusivamente àqueles que detêm a prática de auditoria operacional, pois considerou-se que a realização das atividades de fiscalização, os processos de capacitação, a experiência em campo, além dos diversos procedimentos de auditoria que guardam similitude com o controle operacional, já conferem ao auditor conhecimentos acerca dos aspectos investigados.

A técnica utilizada nesta pesquisa consistiu no emprego do questionário que se encontra no Apêndice A desta pesquisa. A aplicação ocorreu no período de 02/04/2019 a 30/04/2019, e abarcou o universo de 172 auditores em atividade nos setores de fiscalização do TCM-RJ.

Na sequência, a próxima seção apresenta a forma de tratamento dos dados.

## **2.4 Tratamento de dados**

Para os dados obtidos a partir do questionário aplicado, organizou-se o tratamento conforme a divisão estabelecida. As perguntas que compuseram a primeira parte do questionário permitiram descrever os elementos que caracterizam, em linhas gerais, o perfil dos respondentes.

Em relação a segunda parte do questionário, composta por 31 questões organizadas em 4 construtos, foram adotados os seguintes procedimentos:

(i) Considerando as questões assinaladas com base na escala *Likert*, elaborou-se, no contexto de cada construto, uma análise estatística descritiva das respostas, suportada por tabelas e gráficos, com o propósito de identificar o posicionamento de discordância ou concordância dos auditores com relação aos aspectos investigados. Para tanto, utilizou-se o *Software R* (R CORE TEAM, 2017), programa estatístico, com o pacote “*Likert*”, empregado para análise e visualização de itens do tipo *Likert*.

(ii) Em seguida, utilizou-se a técnica estatística multivariada denominada Análise de Correspondência Múltipla – ACM que, ao fornecer uma visão estatisticamente privilegiada do conjunto de dados categóricos, possibilita comprovar a validade do construto a partir da sua estrutura interna, ou seja, a adequação da reunião das variáveis ao construto.

A ACM corresponde a um conjunto de técnicas de análise geométrica de dados, que tem por objetivo descrever e analisar as relações entre um grande número de variáveis e suas categorias por meio de medidas espaciais como a distância euclidiana e a dispersão ao longo de eixos principais (CABRITA, 2012). Diferencia-se, portanto, de demais métodos estatísticos disponíveis, os quais possibilitam segregar variáveis dependentes e independentes para, em seguida, medir o efeito de umas sobre outras. A metodologia do ACM foi também implementada com o suporte do programa computacional R (R CORE TEAM, 2017).

A validade do construto determina se as perguntas do questionário medem o conceito pretendido para análise, avaliando a associação entre os fatores analisados. Segundo Colugnati (2001), a validade de construto, também denominada validade de conceito, evidencia a significação do resultado obtido à representação do construto.

Como resultado da aplicação da ACM, apresenta-se um mapa perceptual para cada construto investigado que evidencia a associação dos fatores e níveis de respostas analisados. Portanto, analisa-se o formato da disposição e a aproximação dos pontos, que indicam a síntese de cada nível *Likert* de resposta para cada assertiva analisada.

A aplicação da técnica multivariada da ACM possibilitará, ainda, a verificação da correlação entre um indicador que representa a composição de todas as respostas do construto assinaladas em escala *Likert* (coordenadas dos entrevistados no primeiro eixo fatorial da ACM) com os valores assentados às questões basilares. Este procedimento visa a verificar a representatividade da pergunta principal de cada construto. Maior esclarecimento sobre os métodos matemáticos e estatísticos da aplicação ACM encontra-se no Apêndice B deste trabalho.

(iii) Por último, após identificar relação existente entre o grupo de respostas dos construtos e o escore da respectiva questão principal, apresenta-se a análise comparativa entre os escores consignados para as quatro questões basilares da pesquisa.

Determinada a trajetória metodológica utilizada neste estudo, serão demonstrados, a seguir, os resultados obtidos a partir dos métodos apresentados.

### **3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Esta seção tem por objetivo apresentar os resultados decorrentes da aplicação do questionário. Após a caracterização da amostra, os dados são analisados de forma descritiva, considerando cada construto de pesquisa. Em seguida, apresentam-se a validação do questionário pela aplicação da análise de correspondência múltipla (ACM) e a correlação entre as respostas de cada grupo de questões com o escore da proposição basilar do respectivo construto. Por fim, efetua-se a comparação entre os resultados representativos de cada construto pesquisado com base nas questões basilares.

#### **3.1 Caracterização da amostra e perfil dos entrevistados**

A aplicação do questionário ocorreu durante o mês de abril de 2019 e o número de respondentes alcançou um total de 105 servidores, o que representa 61% do universo de auditores de controle externo que atuam na área fiscalização do TCM-RJ, compreendida pela estrutura da Secretaria Geral de Controle Externo e seus setores subordinados.

No que se refere ao perfil dos entrevistados, quanto ao sexo, 76% são homens; já em relação à idade, 19% dos entrevistados possuem entre 30 e 39 anos, 50% entre 40 e 49 anos e 26% deles entre 50 e 59.

Quanto à formação dos auditores participantes, observa-se que Engenharia, Ciências Contábeis e Direito abrangem, somadas, cerca de 90% das graduações identificadas. Além disso, em torno de 45% dos entrevistados afirmam ter realizado curso de pós-graduação lato sensu e 11%, em nível stricto sensu.

#### **3.2 Apresentação e análise dos resultados**

Neste item, evidenciam-se a apresentação e discussão dos resultados obtidos com o suporte de tabelas e gráficos representativos de cada dimensão (ou construto), conforme as respostas dos questionários aplicados.

A estrutura do questionário considerou quatro blocos de questões representado pelos seguintes temas ou construtos: (i) órgão de controle (TCM-RJ); (ii) órgão controlado; (iii) ciclo da auditoria operacional e produto informacional e (iv) sociedade.

Cada construto compreende um conjunto de afirmações relacionadas à sua definição, para os quais os respondentes manifestaram seu grau de concordância com mensuração por meio da escala *Likert*. Ao fim de cada agrupamento, foi apresentada uma questão basilar ou de controle que exprime a essência do que se investiga na respectiva dimensão. A questão basilar de cada construto recebeu respostas que variaram numa escala entre 0 (zero - não desenvolvido) a 100 (cem-plenamente desenvolvido).

Já a escala *Likert*, considerada nas repostas dos quatro grupos de questões, indica cinco graus diferentes de concordância com as assertivas, especificadas do seguinte modo: (1) DT-discordo totalmente, (2) DP-discordo parcialmente, (3) NCND-não discordo nem concordo ou neutro, (4) CP-concordo parcialmente e (5) CT-concordo totalmente.

A formulação das assertivas constituiu-se na afirmação de um atributo relevante, ou seja, de um aspecto positivo sobre o tema identificado na revisão da literatura, logo, quanto maior a frequência de respostas indicando a concordância, melhor será o grau de evolução do item pesquisado.

Os resultados expostos a seguir encontram-se na seguinte ordem: (i) análise descritiva dos dados considerando as respostas de cada construto do questionário de pesquisa; (ii) por meio da aplicação da ACM, comprovação da validade de cada um dos quatro construtos e cálculo da correlação entre as respostas agregadas de cada dimensão com a respectiva questão basilar e, por fim (iii) a comparação entre os resultados representativos de cada construto pesquisado com fundamento nas respostas das quatro questões basilares.

### 3.2.1 Análise descritiva das respostas por construto

Este item apresenta a análise descritiva dos dados em cada dimensão (ou construto) de acordo com as respostas dos questionários aplicados.

### 3.2.1.1 Análise descritiva do construto entidade de controle

Com base no questionário, apresentam-se os resultados quanto aos níveis de concordância e discordância do construto órgão de controle, que investiga a capacidade institucional do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM-RJ) para realizar auditorias operacionais. O questionário desse construto apresenta as seguintes afirmações:

Questão 01: O TCM-RJ tem avançado no sentido de ampliar verificações direcionadas à *accountability* de resultados, desenvolvendo auditorias operacionais.

Questão 02: O TCM-RJ fornece aos auditores e técnicos estrutura, meios físicos, materiais e demais condições de trabalho necessários à adequada realização dos procedimentos atinentes à auditoria operacional.

Questão 03: O TCM-RJ dispõe de quadro de servidores qualificados com formações e conhecimentos multidisciplinares e perfil abrangente, que permite realizar auditorias operacionais com abordagens holísticas.

Questão 04: O TCM-RJ promove ações de treinamento e desenvolvimento voltadas à capacitação de seu corpo técnico para a realização de auditorias operacionais.

Questão 05: Existem normativos legais e metodológicos que suportam, disciplinam e orientam de forma suficiente e adequada a realização das auditorias operacionais no âmbito do TCM-RJ, inclusive quantos aos aspectos procedimentais.

Questão 06: As propostas técnicas (normativas, estruturais ou administrativas) voltadas ao aperfeiçoamento das auditorias operacionais contam com o apoio do corpo deliberativo do TCM-RJ.

Questão 07: A criação de uma unidade administrativa, vinculada à Secretaria de Controle Externo, especializada na realização de auditorias operacionais permitiria significativo avanço no desenvolvimento do controle de desempenho pelo TCM-RJ.

Os respondentes se posicionaram nas questões acima de acordo com sua medida de concordância, mensurada por meio da escala *Likert* de cinco pontos que varia de discordância total até a concordância total. A Tabela 1 apresenta a frequência absoluta e relativa, assim como a mediana e a moda das respostas observadas, referindo-se a cada um dos itens do construto pesquisado:

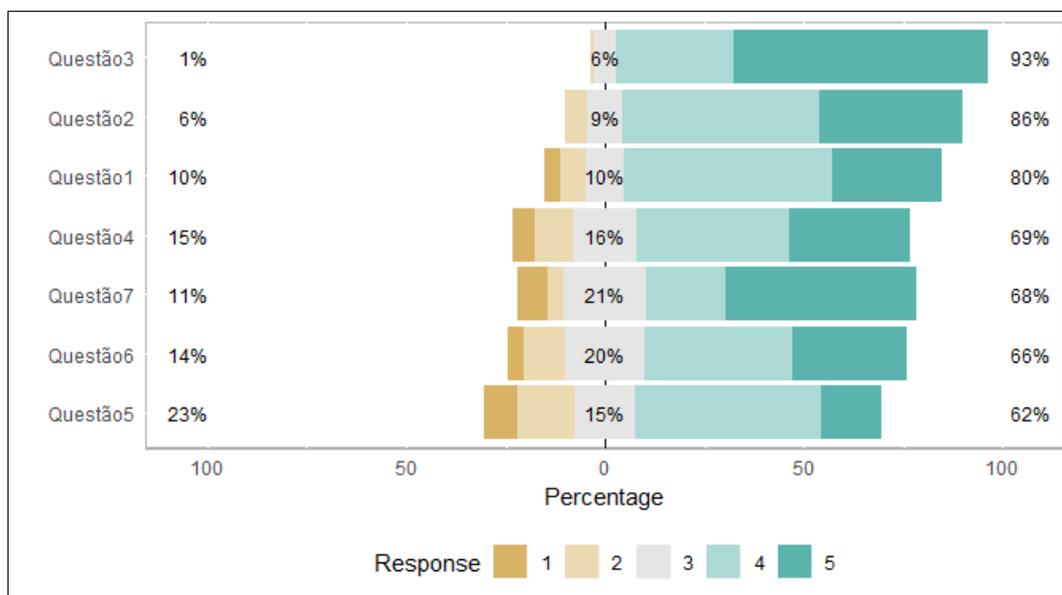
Tabela 1 – Frequências absoluta e relativa, mediana e moda do construto entidade controladora

Questões	1 Discordo Total	2 Discordo Parcial	3 Neutro	4 Concordo Parcial	5 Concordo Total	MODA	MEDIANA
Questão 01	4 (3,8%)	7 (6,6%)	10 (9,5%)	55 (52,3%)	29 (27,6%)	4	4
Questão 02	0 (0%)	6 (5,7%)	9 (8,5%)	52 (49,5%)	38 (36,1%)	4	4
Questão 03	0 (0%)	1 (0,9%)	6 (5,7%)	31 (29,5%)	67 (63,8%)	5	5
Questão 04	6 (5,7%)	10 (9,5%)	17 (16,1%)	40 (38%)	32 (30,4%)	4	4
Questão 05	9 (8,5%)	15 (14,2%)	16 (15,2%)	49 (46,6%)	16 (15,2%)	4	4
Questão 06	4 (3,8%)	11 (10,4%)	21 (20%)	39 (37,1%)	30 (28,5%)	4	4
Questão 07	8 (7,6%)	4 (3,8%)	22 (20,9%)	21 (20%)	50 (47,6%)	5	4

Fonte: o autor, 2019

Com base na Tabela 1, verifica-se que mediana e moda das respostas desse construto são representadas por valores que flutuam entre 4 e 5, caracterizando prevalência das concordâncias com as afirmações, variando sua intensidade. Em razão disso, nota-se que em todas as questões há maior frequência de respostas com o de acordo parcial ou total. A identificação dessas informações fica mais perceptível na Figura 3 que apresenta o resultado gráfico da Tabela 1 no que tange às frequências das respostas.

Figura 3 – Resultados das questões relativas ao construto entidade controladora



Fonte: o autor, 2019

Na representação gráfica acima, as respostas estão separadas em cinco grupos, condizentes com a escala *Likert* utilizada no questionário. As porcentagens ao lado direito do gráfico correspondem as respostas com indicações mais positivas (4-concordo parcialmente

ou 5-concordo totalmente) e são representadas por tons de verde. As respostas neutras (3- não discordo nem concordo) exibem a cor cinza e apresentam a porcentagem na linha central do gráfico e, por último, as questões que detêm conotações menos positivas e indicam porcentagem a esquerda, ostentam a cor marrom (1-discordo totalmente e 2-discordo parcialmente). A ordenação das questões ao longo do eixo Y considera os percentuais obtidos no somatório das respostas concordo parcialmente e concordo totalmente.

De um modo geral, a predominância das áreas de cor verde no gráfico da Figura 3, de todas as questões, revela avaliações positivas. Em relação ao agente fiscalizador, essa averiguação indica uma boa capacidade da instituição TCM-RJ para a realização do controle de resultados, consoante com outras pesquisas que apontam como aspectos positivos dos Tribunais de Contas a capacidade técnica e a estrutura administrativa (ABRUCIO; ARANTES; TEIXEIRA, 2005, BARZELAY, 2002).

Ainda nesse sentido, as respostas indicaram que 80% dos auditores concordam, seja parcial ou integralmente, que o TCM-RJ avançou nas verificações direcionadas à *accountability* de resultados, por meio de auditorias operacionais (questão 01); e 86% deles entendem que o Tribunal fornece aos auditores e técnicos estrutura, meios físicos, materiais e demais condições de trabalho necessários à adequada realização dos procedimentos atinentes à auditoria operacional (questão 02).

O perfil do auditor operacional representa condição essencial para desenvolver uma atividade que requer visão panorâmica do processo analisado (ALBUQUERQUE, 2007, p. 51; FRANÇA, 2012, f. 68). Nesse ensejo, 93% dos auditores entrevistados concordam que o TCM-RJ dispõe de quadro de servidores qualificados com formações e conhecimentos multidisciplinares e perfil abrangente, que permite realizar auditorias operacionais com abordagens holísticas (questão 03).

Em relação à existência de normativos que disciplinam e orientam a realização das auditorias (questão 05), à oferta de capacitação específica aos servidores (questão 04) (INTOSAI, 2004, p. 44) e ao apoio conferido pelo corpo deliberativo do TCM-RJ visando o aperfeiçoamento das auditorias operacionais (questão 06), as concordâncias também prevaleceram, variando no intervalo entre 62% e 69% dos entrevistados.

Destaca-se, por fim, a única questão prospectiva desse construto que diz respeito a arquitetura organizacional do Tribunal de Contas (ALBUQUERQUE, 2007, p. 27): apenas 11% dos entrevistados apresentam discordância acerca do potencial avanço advindo da criação de uma unidade administrativa especializada na realização de auditorias operacionais

(questão 07), ao passo que a maioria dos auditores (68%) concorda que tal estruturação técnica favoreceria o desenvolvimento do controle de desempenho.

### 3.2.1.2 Análise descritiva do construto órgão de controlado

Em seguida, apresentam-se os resultados dos níveis de concordância e discordância do construto órgão controlado, que investiga a condição dos órgãos auditados – integrantes da estrutura da administração municipal do Rio de Janeiro – para se submeter à auditoria operacional. O questionário desse construto apresenta as seguintes afirmações:

Questão 09: A administração municipal do Rio de Janeiro desenvolve práticas características de um modelo gerencial de gestão (flexibilidade, autonomia, foco em resultados, transparência, eficiência).

Questão 10: A administração municipal dispõe de sistemas informacionais que registram os resultados alcançados, as metas definidas, assim como o índice de desempenho e os indicadores de resultados de seus programas.

Questão 11: A administração municipal do Rio de Janeiro dispõe de sistema que permite aferir os custos dos seus programas.

Questão 12: Os servidores municipais do Rio de Janeiro, lotados nos setores compreendidos pelas auditorias operacionais, demonstram postura aberta, colaborativa e dialógica face aos trabalhos de fiscalização realizados.

Questão 13: Em relação ao controle interno dos órgãos envolvidos nos programas auditados pelo TCM-RJ, é possível verificar a sua atuação com vistas ao controle operacional.

Questão 14: Os órgãos e entidades auditados dispõem de recursos humanos e/ou administrativos preparados para adotar as recomendações decorrentes das auditorias operacionais.

Questão 15: São identificadas iniciativas dos órgãos e entidades auditadas visando promover o processo de Governança, inclusive, pelo aprimoramento dos mecanismos de liderança, estratégia e controle.

As questões acima utilizadas no questionário receberam respostas com base na escala *Likert* de cinco pontos. A Tabela 2 apresenta a frequência absoluta e a relativa, assim como a mediana e a moda das respostas observadas referindo-se a cada uma das questões do construto pesquisado:

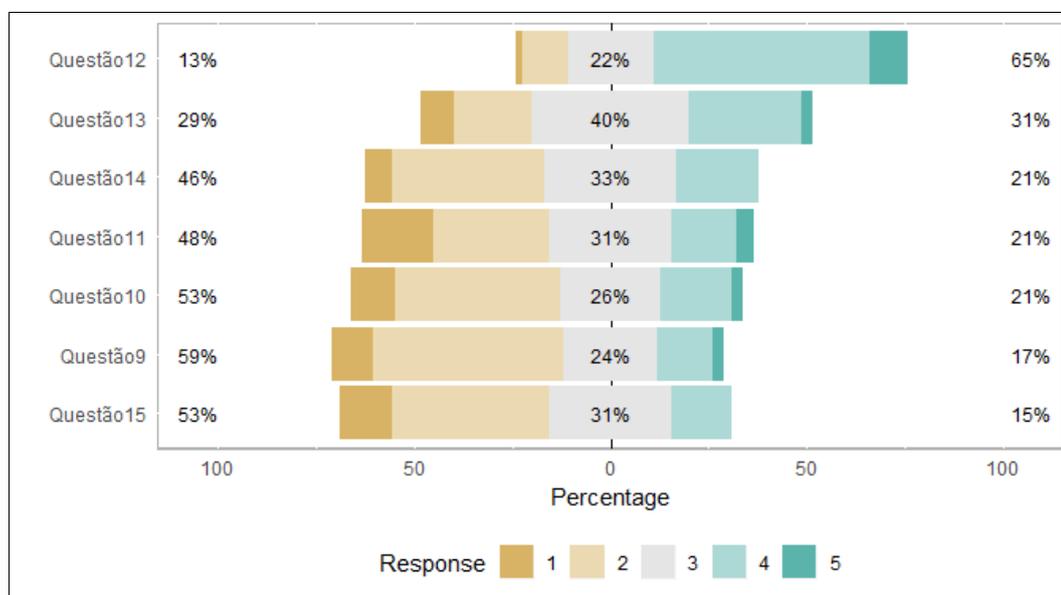
Tabela 2 – Frequências absoluta e relativa, mediana e moda do construto órgão controlado

Questões	1 Discordo Totalmente	2 Discordo Parcialmente	3 Neutro	4 Concordo Parcialmente	5 Concordo Totalmente	MODA	MEDIANA
Questão 09	11 (10,4%)	51 (48,5%)	25 (23,8%)	15 (14,2%)	3 (2,8%)	2	2
Questão 10	12 (11,4%)	44 (41,9%)	27 (25,7%)	19 (18%)	3 (2,8%)	2	2
Questão 11	19 (18%)	31 (29,5%)	33 (31,4%)	17 (16,1%)	5 (4,7%)	3	3
Questão 12	2 (1,9%)	12 (11,4%)	23 (21,9%)	58 (55,2%)	10 (9,5%)	4	4
Questão 13	9 (8,5%)	21 (20%)	42 (40%)	30 (28,5%)	3 (2,8%)	3	3
Questão 14	7 (6,6%)	41 (39%)	35 (33,3%)	22 (20,9%)	0 (0%)	2	3
Questão 15	14 (13,3%)	42 (40%)	33 (31,4%)	16 (15,2%)	0 (0%)	2	2

Fonte: o autor, 2019.

Com base na Tabela 2, verifica-se, com exceção da questão 12, que os valores representativos para mediana e moda correspondem a 2 ou 3. Em razão disso, nota-se que em quatro (questões 09, 10 14 e 15) das sete questões há maior frequência de respostas em discordância parcial. A identificação dessas informações torna-se facilmente perceptível na Figura 4 que apresenta o resultado gráfico da Tabela 2 no que tange às frequências das respostas.

Figura 4 – Resultados das questões relativas ao construto órgão controlado



Fonte: o autor, 2019.

A Figura 4 representa as frequências das respostas com base nos cinco grupos da escala *Likert* considerados no questionário. As porcentagens ao lado direito do gráfico correspondem as respostas com indicações mais positivas (4-concordo parcialmente ou 5-concordo totalmente) e são representadas por tons de verde. As respostas neutras (3- não

discordo nem concordo) exibem a cor cinza e apresentam a porcentagem na linha central do gráfico e, por último, as questões que detêm conotações menos positivas e indicam porcentagem a esquerda, ostentam a cor marrom (1-discordo totalmente e 2-discordo parcialmente). A ordenação das questões ao longo do eixo Y considera os percentuais obtidos no somatório das respostas concordo parcialmente e concordo totalmente.

O gráfico evidencia que apenas a questão 12 (postura aberta, colaborativa e dialógica dos servidores das áreas auditadas) obteve avaliação positiva dos entrevistados, sendo que nas demais respostas predomina a cor marrom nas barras horizontais indicando maior discordância.

Embora a literatura destaque a importância da utilização de ferramentas para a gestão por resultados, o uso de indicadores e de sistemas gerenciais e de custos para um bom desempenho operacional (BITTENCOURT, 2005; ALBUQUERQUE, 2007; ARAUJO, 2008; POLLITT et al., 2008), as respostas evidenciaram baixo desenvolvimento desses aspectos. Apenas 3% das respostas concordaram plenamente que a administração municipal adota práticas de um modelo gerencial de gestão (questão 09), mesmo percentual obtido ao se questionar se os gestores dispõem de sistemas informacionais que registram os resultados alcançados, as metas definidas e indicadores de resultados de seus programas (questão 10). Também em relação à disponibilidade de um sistema de custos (questão 11), o percentual de respostas com concordância plena representou apenas 5% dos entrevistados.

No que se refere à existência de recursos humanos e administrativos preparados para implementar as recomendações advindas das auditorias operacionais (questão 15) e, também, sobre a adoção de práticas de governança (questão 14), não foi registrada nenhuma resposta com concordância plena, sendo que os índices de discordância alcançaram a 46% e 53%, respectivamente.

Por fim, no que concerne à atuação do controle interno do órgão no controle operacional (questão 13), houve certo equilíbrio entre os que concordam (31%) e os que discordam (29%), prevalecendo as respostas neutras (40%).

### 3.2.1.3 Análise descritiva do construto ciclo de auditoria

São expostos, a seguir, os resultados quanto aos níveis de concordância e discordância do terceiro construto, que cuida das etapas que envolvem a realização da auditoria operacional

– ciclo de auditoria operacional – e também sobre o valor informacional do produto final gerado, representado pelo relatório de auditoria. O questionário desse construto apresenta as seguintes afirmações:

Questão 17: O processo de seleção do objeto de auditoria operacional leva em consideração a oportunidade de contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública e fornecer à sociedade informações relevantes e opinião independente sobre o desempenho da atividade pública.

Questão 18: As auditorias operacionais realizadas pelo TCM-RJ são precedidas de planejamento detalhado que oferece claro senso de direção ao trabalho, proporcionando estrutura lógica consistente e o cumprimento dos prazos.

Questão 19: Durante a execução das auditorias operacionais realizadas pelo TCM-RJ, os planos desenvolvidos e os critérios de auditoria (economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade) examinados correspondem aos propostos inicialmente, durante a fase de planejamento.

Questão 20: Os relatórios produzidos pelas auditorias operacionais do TCM-RJ apresentam adequado nível de qualidade, com informações organizadas e dispostas com rigor técnico, apropriado grau de detalhamento e com o destaque dos principais pontos.

Questão 21: O TCM-RJ realiza adequado monitoramento das recomendações propostas nas auditorias operacionais.

Questão 22: O TCM-RJ promove ampla divulgação e publicidade dos relatórios decorrentes dos trabalhos de auditoria operacional realizados, de modo que os resultados das auditorias operacionais são facilmente acessíveis aos cidadãos cariocas.

Questão 23: A conclusão de todo o processo/ciclo de auditoria operacional do TCM-RJ (da Seleção/Planejamento ao Relatório/Julgamento/Monitoramento) ocorre em prazo razoável e tempestivo.

Questão 24: A possibilidade de aplicação de sanções (multas) nas auditorias operacionais, da mesma forma que existe nas auditorias de regularidade, resultaria em maior envolvimento dos gestores no processo e no implemento das recomendações operacionais.

Questão 25: Aumentar a quantidade de auditorias operacionais realizadas pelo TCM-RJ, mesmo que para isso seja necessária a redução da incidência dos controles formais e das auditorias de regularidade, resultaria em melhor contribuição do controle externo para o aperfeiçoamento da gestão e a otimização da utilização dos recursos públicos.

Do mesmo modo que os construtos anteriores, as questões acima receberam respostas com base na escala *Likert* de cinco pontos. A Tabela 3 apresenta a frequência absoluta e a

relativa, assim como a mediana e a moda das respostas observadas referindo-se a cada uma das questões do construto pesquisado:

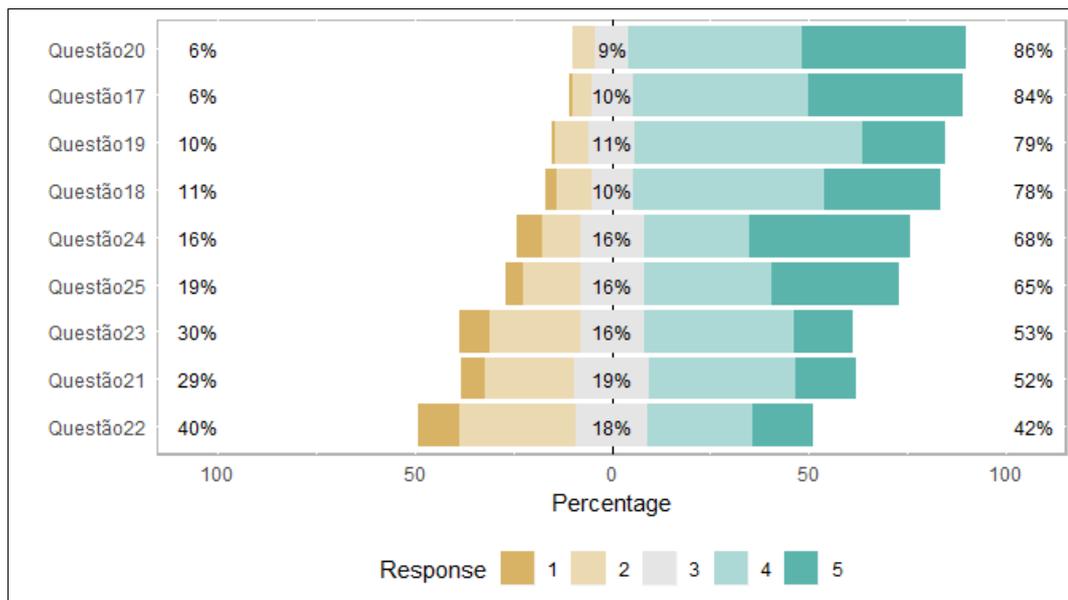
Tabela 3 – Frequências absoluta e relativa, mediana e moda do construto ciclo de auditoria

Questões	1 Discordo Totalmente	2 Discordo Parcialmente	3 Neutro	4 Concordo Parcialmente	5 Concordo Totalmente	MODA	MEDIANA
Questão 17	1 (0,9%)	5 (4,7%)	11 (10,4%)	47 (44,7%)	41 (39%)	4	4
Questão 18	3 (2,8%)	9 (8,5%)	11 (10,4%)	51 (48,5%)	31 (29,5%)	4	4
Questão 19	1 (0,9%)	9 (8,5%)	12 (11,4%)	61 (58%)	22 (20,9%)	4	4
Questão 20	0 (0%)	6 (5,7%)	9 (8,5%)	46 (43,8%)	44 (41,9%)	4	4
Questão 21	6 (5,7%)	24 (22,8%)	20 (19%)	39 (37,1%)	16 (15,2%)	4	4
Questão 22	11 (10,4%)	31 (29,5%)	19 (18%)	28 (26,6%)	16 (15,2%)	2	3
Questão 23	8 (7,6%)	24 (22,8%)	17 (16,1%)	40 (38%)	16 (15,2%)	4	4
Questão 24	7 (6,6%)	10 (9,5%)	17 (16,1%)	28 (26,6%)	43 (40,9%)	5	4
Questão 25	5 (4,7%)	15 (14,2%)	17 (16,1%)	34 (32,3%)	34 (32,3%)	5	4

Fonte: o autor, 2019.

Com base na Tabela 3, verifica-se que, exceto pela questão 22, as medidas de mediana e moda desse construto são representadas pelo valor 4, chegando a 5 na moda das questões 24 e 25. Esse fato reflete a prevalência das concordâncias com as afirmações. A identificação dessas informações fica mais perceptível na Figura 5 que apresenta o resultado gráfico das frequências constantes na Tabela 3:

Figura 5 – Resultados das questões relativas ao construto ciclo de auditoria



Fonte: o autor, 2019.

A Figura 5 ilustra as frequências das respostas com base nos cinco grupos da escala *Likert* aferidos no questionário. As porcentagens ao lado direito do gráfico correspondem as respostas com indicações mais positivas (4-concordo parcialmente ou 5-concordo totalmente) e são representadas por tons de verde. As respostas neutras (3- não discordo nem concordo) exibem a cor cinza e apresentam a porcentagem na linha central do gráfico e, por último, as questões que detêm conotações menos positivas e indicam porcentagem a esquerda, ostentam a cor marrom (1-discordo totalmente e 2-discordo parcialmente). A ordenação das questões ao longo do eixo Y considera os percentuais obtidos no somatório das respostas concordo parcialmente e concordo totalmente.

Em todas as questões os tons verdes prevalecem, significando concordância com variações na intensidade. As respostas obtidas sobre a adequação na realização das fases iniciais das auditorias operacionais referentes à seleção do objeto da auditoria (questão 17), ao planejamento (questão 18) e à execução (questão 19) receberam avaliações que alcançaram altos níveis de concordância: 84%, 78% e 79%, respectivamente. A boa avaliação também alcançou a qualidade do relatório (questão 20): 86% dos auditores concordam em algum grau que o relatório de auditoria operacional produzido possui adequado nível de qualidade, com informações organizadas e dispostas com rigor técnico, apropriado grau de detalhamento e com o destaque dos principais pontos.

Em relação ao monitoramento das recomendações propostas (questão 21) a partir das auditorias operacionais, que para Leal (2006, f. 121) se constitui “no grande diferencial da auditoria operacional, uma vez na auditoria tradicional esse tipo de trabalho não é realizado”, tem-se que 57% dos atores pesquisados concordam, parcial ou integralmente, que o TCM-RJ o realiza adequadamente.

Contudo, a ampla divulgação e a publicidade dos relatórios decorrentes dos trabalhos de auditoria operacional (questão 22) realizados de modo a facilitar a acessibilidade dos cidadãos foi a única assertiva que, comparada com as demais do construto, apresentou equilíbrio: o nível de discordância (40%) ficou próximo do percentual de concordância (42%).

Para a afirmação relacionada à tempestividade do ciclo de auditoria (questão 23) – um dos atributos necessários para que as informações produzidas sobre programas públicos sejam úteis – a maior frequência de respostas (38%) apresentou concordância parcial.

As duas sentenças prospectivas desta dimensão indicam que: (i) há consonância de 68% dos auditores de que a possibilidade de aplicação de sanções (multas) nas auditorias operacionais ocasionaria maior envolvimento dos gestores no processo de auditoria e no implemento das recomendações propostas (questão 24); (ii) para 65% dos entrevistados, o

aumento na quantidade de auditorias operacionais traria benefícios para o aperfeiçoamento da gestão pública, ainda que para tanto fosse necessária a redução dos controles de regularidade (questão 25).

### 3.2.1.4 Análise descritiva do construto sociedade

Por fim, apresentam-se os resultados relativos aos níveis de concordância e discordância do quarto e último construto, que trata do comportamento da sociedade perante as informações advindas das auditorias operacionais. O questionário desse construto apresenta as seguintes afirmações:

Questão 27: A sociedade compreende que custeia o serviço público por meio de seus impostos e que, portanto, a atuação dos governantes e gestores deve decorrer da vontade dela, tendo em vista que os representantes são escolhidos para maximizar o bem-estar público.

Questão 28: A sociedade carioca demonstra interesse em obter informações que constam das auditorias operacionais, tais como: resultados alcançados, efetividade dos processos de gestão e a produção dos efeitos pretendidos pelas políticas públicas.

Questão 29: A sociedade reconhece que a informação representa um elemento fundamental para a verificação do alinhamento dos governos ao interesse público.

Questão 30: O cidadão comum carioca detém competências suficientes para compreender e interpretar corretamente as informações constantes dos relatórios das auditorias operacionais

Do mesmo modo que os três construtos anteriores, as questões acima receberam respostas com base na escala *Likert* de cinco pontos. A Tabela 4 apresenta as frequências absoluta e relativa, assim como a mediana e a moda das respostas observadas referindo-se a cada uma das questões do construto pesquisado:

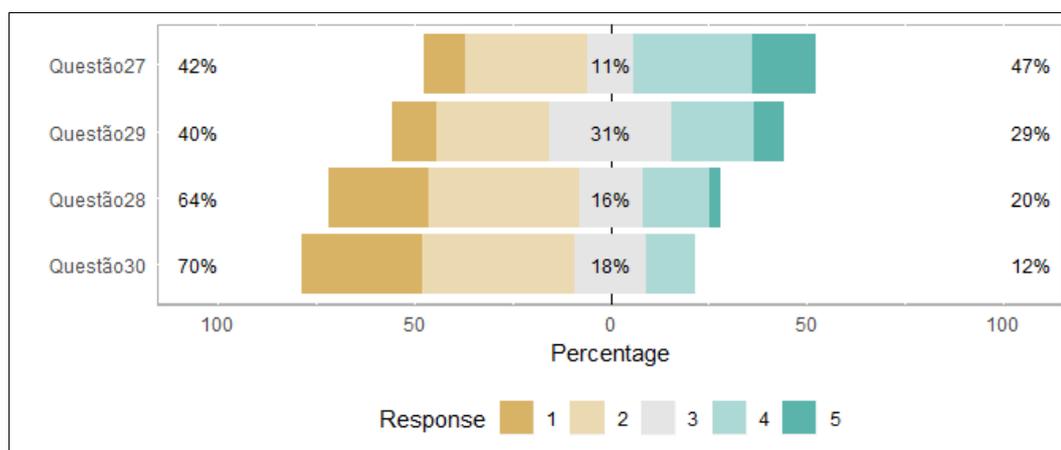
Tabela 4 – Frequências absoluta e relativa, mediana e moda do construto sociedade

Questões	1 Discordo Totalmente	2 Discordo Parcialmente	3 Neutro	4 Concordo Parcialmente	5 Concordo Totalmente	MODA	MEDIANA
Questão 27	11 (10,4%)	33 (31,4%)	12 (11,4%)	32 (30,4%)	17 (16,1%)	2	3
Questão 28	27 (25,7%)	40 (38%)	17 (16,1%)	18 (17,1%)	3 (2,8%)	2	2
Questão 29	12 (11,4%)	30 (28,5%)	33 (31,4%)	22 (20,9%)	8 (7,6%)	3	3
Questão 30	32 (30,4%)	41 (39%)	19 (18%)	13 (12,3%)	0 (0%)	2	2

Fonte: o autor, 2019.

Com base na Tabela 4 verifica-se que, as medidas de mediana e moda das respostas desse construto são representadas por valores que oscilam em 2 e 3, caracterizando prevalência das discordâncias com as afirmações. A identificação dessas informações fica mais perceptível na Figura 6 que apresenta o resultado gráfico da Tabela 4 no que tange às frequências das respostas.

Figura 6 – Resultados das questões relativas ao construto sociedade



Fonte: o autor, 2019.

Na representação gráfica da Figura 6, as respostas estão evidenciadas a partir dos cinco grupos da escala *Likert* utilizados no questionário. As porcentagens ao lado direito do gráfico correspondem as respostas com indicações mais positivas (4-concordo parcialmente ou 5-concordo totalmente) e são representadas por tons de verde. As respostas neutras (3- não discordo nem concordo) exibem a cor cinza e apresentam a porcentagem na linha central do gráfico e, por último, as questões que detêm conotações menos positivas e indicam porcentagem a esquerda, ostentam a cor marrom (1-discordo totalmente e 2-discordo parcialmente). A ordenação das questões ao longo do eixo Y considera os percentuais obtidos no somatório das respostas concordo parcialmente e concordo totalmente.

De um modo geral, esta dimensão da pesquisa detém as questões com os resultados mais negativos, o que coincide com a conclusão de Bliacheriene (2016, p. 235), para a qual o desafio de conferir maior qualidade a democracia consiste em trazer a participação popular do plano teórico das normas constitucionais para o plano prático das relações entre Estado e cidadão.

Tendo em vista que o problema da assimetria informacional remete-se aos ensaios da teoria da agência, a primeira assertiva visou verificar se os cidadãos se percebem como o

"principal" na relação de agência. As respostas evidenciaram um equilíbrio, com pequena vantagem para os que concordam que a sociedade entende que a atuação dos governantes e gestores deve decorrer da vontade dos cidadãos (questão 27). Foram 47% de acordo contra 42% de respostas em desacordo, e outras 11% que não concordaram nem discordaram.

Não obstante o aspecto sensivelmente positivo apresentado nas respostas da primeira questão, em todas as demais proposições desse construto houve preponderância das respostas em desacordo. A percepção em relação ao reconhecimento pela sociedade de que a informação representa um elemento fundamental para a verificação do alinhamento dos governos ao interesse público (questão 29) obteve índice de concordância de 29% dos entrevistados contra 40% de discordância e 31% de indiferença.

Mas foram as assertivas relativas ao interesse da sociedade em obter informações acerca dos resultados dos governos (questão 28) e à capacidade dos cidadãos de compreender as informações contidas nos relatórios de auditorias operacionais (questão 30), que alcançaram significativos níveis de discordância, 64% e 70% respectivamente, os maiores de todas as proposições dos quatro construtos pesquisados.

### 3.2.2 Aplicação da análise de correspondência múltipla (ACM)

Verificar a validade do questionário requer conferir se seus itens estão relacionados ao construto que está sendo medido. De modo a comprovar a validade de cada um dos quatro construtos que formam o questionário, utilizou-se o método de Análise de Correspondência Múltipla (ACM), técnica de análise multivariada que permite verificar associações entre variáveis categóricas.

Neste trabalho, a aplicação da ACM tem por objetivo validar a estrutura de fatores do questionário a partir da identificação do relacionamento entre as respostas apresentadas às questões dentro de cada construto. Além disso, pretende-se apurar a correlação entre as respostas a pergunta basilar (escala de 0 a 100) e as demais questões do construto, representadas pelas coordenadas dos entrevistados no primeiro eixo fatorial fornecido pela ACM.

Para tanto, esta análise está dividida também em quatro partes, considerando a divisão por construto: a capacidade institucional do TCM-RJ; condição dos órgãos auditados para se

submeter à auditoria operacional; ciclo de auditoria e produção de informações; e, por último, o comportamento da sociedade.

### 3.2.2.1 ACM aplicada ao construto entidade de controle

Com o propósito de investigar a capacidade institucional do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM-RJ) para realizar auditorias operacionais foram formuladas e aplicadas oito questões, sendo as sete primeiras direcionadas para aspectos específicos, identificados durante a revisão da literatura, e a oitava, mais abrangente, voltada à a ideia central do construto (questão basilar).

Quadro 8 – Questões do construto I

Código	Descrição da Proposição
X1	Embora prevaleça no Brasil a tradição de um controle da administração pública voltado à regularidade, o TCM-RJ tem avançado no sentido de ampliar verificações direcionadas à <i>accountability</i> de resultados, desenvolvendo auditorias operacionais.
X2	O TCM-RJ fornece aos auditores e técnicos estrutura, meios físicos, materiais e demais condições de trabalho necessários à adequada realização dos procedimentos atinentes à auditoria operacional.
X3	O TCM-RJ dispõe de quadro de servidores qualificados com formações e conhecimentos multidisciplinares e perfil abrangente, que permite realizar auditorias operacionais com abordagens holísticas.
X4	O TCM-RJ promove ações de treinamento e desenvolvimento voltadas à capacitação de seu corpo técnico para a realização de auditorias operacionais.
X5	Existem normativos legais e metodológicos que suportam, disciplinam e orientam de forma suficiente e adequada a realização das auditorias operacionais no âmbito do TCM-RJ, inclusive quantos aos aspectos procedimentais.
X6	As propostas técnicas (normativas, estruturais ou administrativas) voltadas ao aperfeiçoamento das auditorias operacionais contam com o apoio do corpo deliberativo do TCM-RJ.
X7	A criação de uma unidade administrativa, vinculada à Secretaria de Controle Externo, especializada na realização de auditorias operacionais permitiria significativo avanço no desenvolvimento do controle de desempenho pelo TCM-RJ.
X8	Numa escala de 0 a 100, informe a nota que representa o nível de capacidade institucional do TCM-RJ para a realização de auditorias operacionais.

Fonte: O autor, 2019.

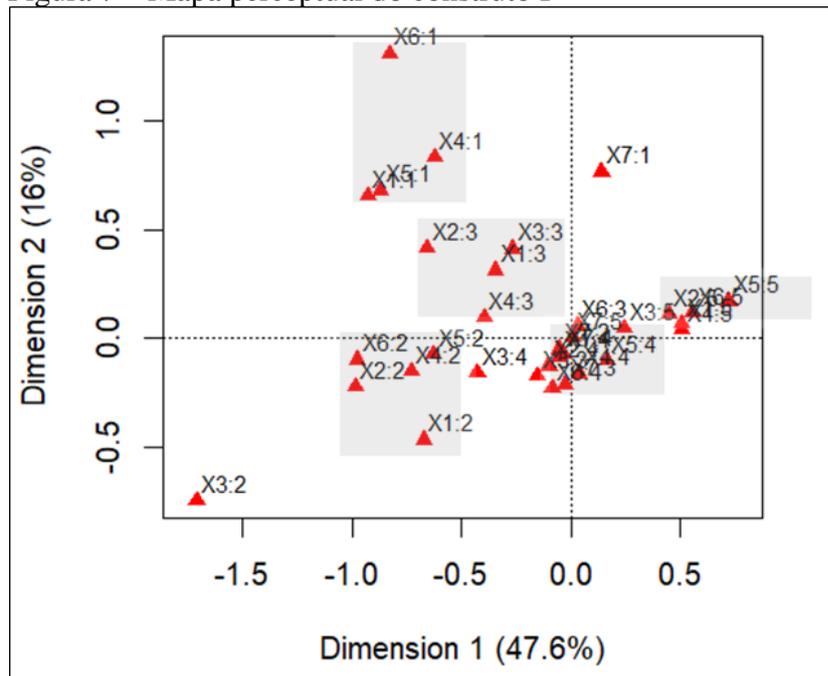
O Quadro 8 apresenta as oito questões que integram o questionário referentes à capacidade institucional do TCM-RJ. Os enunciados de código X1, X2, X3, X4, X5, X6 e X7 obtiveram respostas em escala *Likert* de 1 a 5, ensejando 1 maior discordância e 5 maior concordância. De outro modo, a questão basilar (X8) adotou a escala de 0 - 100, sendo o 0

(zero) representativo de nenhuma capacidade institucional e o 100 (cem) de plena capacidade institucional.

A aplicação da técnica de análise de correspondência múltipla resulta na geração de um mapa perceptual da tabela de contingência formada pelas sete perguntas selecionadas e suas respostas em escala *Likert*. Além de conferir uma visão estatística desse conjunto de dados, o mapa perceptual permite examinar as relações entre as categorias das variáveis sob análise, identificar os eixos que as separam relacionamente e verificar a disposição e as distâncias relativas entre elas.

Inicialmente, com o objetivo de analisar graficamente a associação entre as questões (X1 a X7) e suas respostas (escala *Likert* variando de 1 a 5) aplicou-se a análise de correspondência múltipla (ACM) da qual resultou o mapa perceptual da capacidade institucional do TCM-RJ, conforme demonstra a Figura 7.

Figura 7 – Mapa perceptual do construto I



Legenda: Mapa de correspondência da capacidade institucional do TCM-RJ. Fatores do estudo foram: as perguntas X1, X2, X3, X4, X5, X6 e X7, conforme Quadro 8, obtidas a partir de respostas de 1 a 5, em escala *Likert*. A nomenclatura “X3:2”, por exemplo, significa pergunta X3, conforme Quadro 8, com resposta 2 da escala *Likert* (discordância parcial).

Fonte: O autor, 2019.

A Figura 7 apresenta o mapa perceptual da tabela de contingência formada pelas sete perguntas selecionadas e suas respostas em escala *Likert*. A partir das coordenadas geradas

pela ACM tem-se um mapa intuitivo que possibilita visualizar as proximidades (tipo de associação) de cada variável avaliada.

O mapa permite reduzir a dimensão dos dados e apresenta a estrutura das associações entre as perguntas referentes à capacidade institucional do TCM-RJ. Verifica-se que as duas maiores dimensões sustentam uma retenção global de 63,6% (Dimension 1+ Dimension 2). Isso significa que 63,6% de toda a informação do construto está representada na Figura 7.

Observa-se, ainda na Figura 7, a formação de cinco agrupamentos ou clusters (hachurados) indicados pelas respostas entre 1 e 5. Contudo, cabe destacar o fato de os diferentes níveis de concordância (de 1 até 5) se apresentarem, graficamente, ordenados da esquerda para a direita ao longo do eixo que concentra a maior inércia total (47,6%). Tal constatação sugere existência de associação entre as proposições, em outros termos, as questões apresentadas representam um bom suporte para o aspecto investigado no construto capacidade institucional.

Verificada a consistência do questionário das questões X1 a X7 do construto, buscou-se cotejá-las com as respostas compreendidas pela questão X8, basilar do construto.

Para tanto, realizou-se análise da correlação entre as coordenadas dos entrevistados no primeiro eixo fatorial fornecido pela ACM, correspondente as respostas das questões X1 a X7, e os escores da questão X8. Obteve-se como resultado uma correlação de 74%, indicando a representatividade da pergunta basilar desse construto.

### 3.2.2.2 ACM aplicada ao construto órgão controlado

No intuito de investigar condição dos órgãos auditados para se submeter à auditoria operacional foram formuladas e aplicadas oito questões, sendo as sete primeiras direcionadas para aspectos específicos, identificados durante a revisão da literatura, e a oitava, mais abrangente, voltada à concepção central do construto (questão basilar).

Quadro 9 – Questões do construto II

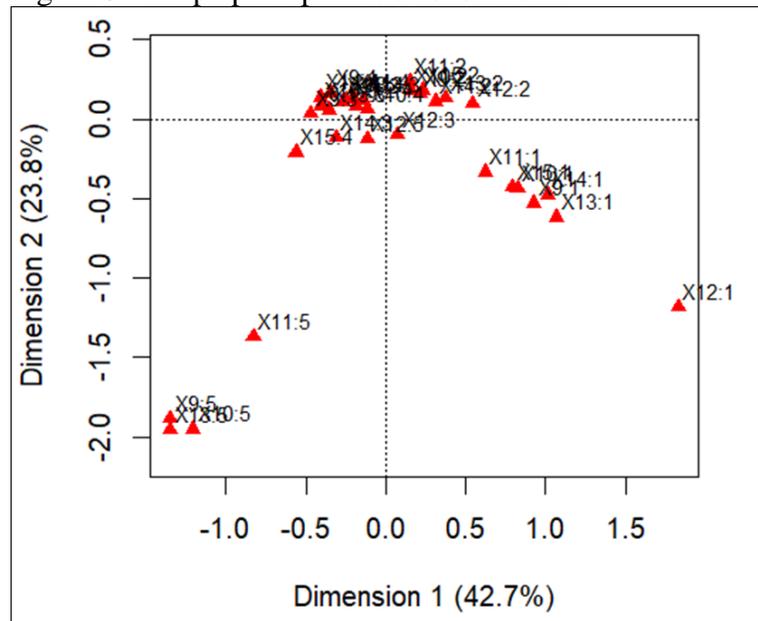
Código	Descrição da Proposição
X9	A administração municipal do Rio de Janeiro desenvolve práticas características de um modelo gerencial de gestão (flexibilidade, autonomia, foco em resultados, transparência, eficiência etc).
X10	A administração municipal dispõe de sistemas informacionais que registram os resultados alcançados, as metas definidas, assim como o índice de desempenho e os indicadores de resultados de seus programas.
X11	A administração municipal do Rio de Janeiro dispõe de sistema que permite aferir os custos dos seus programas.
X12	Os servidores municipais do Rio de Janeiro, lotados nos setores compreendidos pelas auditorias operacionais, demonstram postura aberta, colaborativa e dialógica face aos trabalhos de fiscalização realizados.
X13	Em relação ao controle interno dos órgãos envolvidos nos programas auditados pelo TCM-RJ, é possível verificar a sua atuação com vistas ao controle operacional.
X14	Os órgãos e entidades auditados dispõem de recursos humanos e/ou administrativos preparados para adotar as recomendações decorrentes das auditorias operacionais.
X15	São identificadas iniciativas dos órgãos e entidades auditadas visando promover o processo de Governança, inclusive, pelo aprimoramento dos mecanismos de liderança, estratégia e controle.
X16	Numa escala de 0 a 100, informe o grau que representa o nível de preparação dos órgãos e entidades da administração municipal para se submeter às auditorias operacionais.

Fonte: O autor, 2019.

O Quadro 9 apresenta as oito questões que integram o questionário referentes à condição do órgão auditado para submeter-se à auditoria operacional. Os enunciados de código X9, X10, X11, X12, X13 X14 e X15 obtiveram respostas em escala *Likert* de 1 a 5, ensejando 1 maior discordância e 5 maior concordância. De outro modo, a questão basilar (X8) adotou a escala de 0 - 100, sendo o 0 (zero) representativo de nenhuma condição e o 100 (cem) de plena condição para a submissão ao controle operacional.

Novamente, com o objetivo de analisar graficamente a associação entre as questões (X9 a X15) e suas respostas (1 a 5) aplicou-se a análise de correspondência múltipla (ACM) da qual resultou o mapa perceptual da condição do órgão auditado, conforme demonstra a Figura 8.

Figura 8 – Mapa perceptual do construto II



Legenda: Mapa de correspondência da condição do órgão auditado – administração municipal.

Fatores do estudo foram: as perguntas X9, X10, X11, X12, X13, X14 e X15, conforme Quadro 9, obtidas a partir de respostas de 1 a 5, em escala *Likert*.

A nomenclatura “X11:5”, por exemplo, significa pergunta X11, conforme Quadro 9, com resposta 5 da escala *Likert* (concordância total).

Fonte: O autor, 2019.

A Figura 8 apresenta o mapa perceptual da tabela de contingência formada pelas sete perguntas selecionadas e suas respostas em escala *Likert*. O mapa permite reduzir a dimensão dos dados e apresenta a estrutura das associações entre as perguntas referente à condição do órgão auditado para submeter-se ao controle operacional. Verifica-se que as duas maiores dimensões sustentam uma retenção global de 66,5% (Dimension 1+ Dimension 2). Isto significa que 66,5% de toda a informação do construto está representada na Figura 8.

É possível observar, na Figura 8, que as respostas (1 a 5) assinaladas às questões referentes condição do órgão auditado estão ordenadas da direita para a esquerda ao longo do eixo horizontal que concentra 42,7% da inércia total. Tal fato sugere que as questões partilham aspectos em comum, sendo o eixo X um bom suporte para uma escala de avaliação desse construto.

Verificada a consistência do questionário das questões X9 a X15 do construto, buscou-se cotejá-las com as respostas compreendidas pela questão basilar do construto X16,

Para tanto, realizou-se análise da correlação entre as coordenadas dos entrevistados no primeiro eixo fatorial fornecido pela ACM, correspondente as respostas das questões X9 a

X15, e os escores respondidos à questão X16. Obteve-se como resultado uma correlação de 84%, indicando também para esse construto a representatividade da pergunta basilar.

### 3.2.2.3 ACM aplicada ao construto ciclo de auditoria

A investigação sobre a produção da informação e o desenvolvimento do ciclo de auditoria operacional decorreu da formulação e aplicação, no âmbito do questionário, de dez questões, sendo as nove primeiras direcionadas para aspectos específicos, identificados durante a revisão da literatura, e a décima, mais abrangente, orientada à ideia principal do construto (questão basilar).

Quadro 10 – Questões do construto III

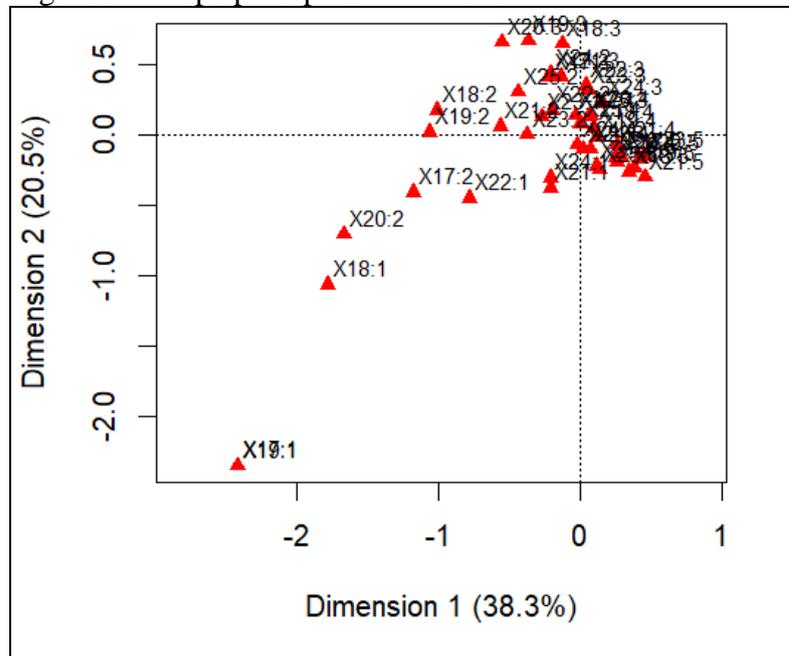
Código	Descrição da Proposição
X17	O processo de seleção do objeto de auditoria operacional leva em consideração a oportunidade de contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública e fornecer à sociedade informações relevantes e opinião independente sobre o desempenho da atividade pública.
X18	As auditorias operacionais realizadas pelo TCM-RJ são precedidas de planejamento detalhado que oferece claro senso de direção ao trabalho, proporcionando estrutura lógica consistente e o cumprimento dos prazos.
X19	Durante a execução das auditorias operacionais realizadas pelo TCM-RJ, os planos desenvolvidos e os critérios de auditoria (economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade) examinados correspondem aos propostos inicialmente, durante a fase de planejamento.
X20	Os relatórios produzidos pelas auditorias operacionais do TCM-RJ apresentam adequado nível de qualidade, com informações organizadas e dispostas com rigor técnico, apropriado grau de detalhamento e com o destaque dos principais pontos.
X21	O TCM-RJ realiza adequado monitoramento das recomendações propostas nas auditorias operacionais.
X22	O TCM-RJ promove ampla divulgação e publicidade dos relatórios decorrentes dos trabalhos de auditoria operacional realizados, de modo que os resultados das auditorias operacionais são facilmente acessíveis aos cidadãos cariocas.
X23	A conclusão de todo o processo/ciclo de auditoria operacional do TCM-RJ (da Seleção/Planejamento ao Relatório/Julgamento/Monitoramento) ocorre em prazo razoável e tempestivo.
X24	A possibilidade de aplicação de sanções (multas) nas auditorias operacionais, da mesma forma que existe nas auditorias de regularidade, resultaria em maior envolvimento dos gestores no processo e no implemento das recomendações operacionais.
X25	Aumentar a quantidade de auditorias operacionais realizadas pelo TCM-RJ, mesmo que para isso seja necessária a redução da incidência dos controles formais e das auditorias de regularidade, resultaria em melhor contribuição do controle externo para o aperfeiçoamento da gestão e a otimização da utilização dos recursos públicos.
X26	Numa escala de 0 a 100, informe em que grau as auditorias operacionais, realizadas pelo TCM-RJ, produzem uma base relevante de recursos de informação - clara, tempestiva e pertinente - que possibilita a avaliação e o controle efetivo sobre a administração por todos aqueles que tenham direito a exercê-los.

Fonte: O autor, 2019.

O Quadro 10 apresenta as dez questões que integram o questionário referentes à produção da informação e ao desenvolvimento do ciclo de auditoria operacional. Os enunciados de código X17, X18, X19, X20, X21, X22, X23, X24 e X25 obtiveram respostas em escala *Likert* de 1 a 5, ensejando 1 maior discordância e 5 maior concordância. De outro modo, a questão basilar (X25) adotou a escala de 0 - 100, sendo o 0 (zero) representativo de nenhuma base relevante de recursos de informação produzida e o 100 (cem) a plenitude na produção de uma base relevante de recursos de informação.

A Figura 9 permite a análise da associação entre as questões (X17 a X25) e suas respostas (1 a 5) a partir da aplicação da ACM:

Figura 9 – Mapa perceptual do construto III



Legenda: Mapa de correspondência do ciclo de auditoria e produção de informações.

Fatores do estudo foram: as perguntas X17, X18, X19, X20, X21, X22, X23, X24 e X25, conforme Quadro 10, obtidas a partir de respostas de 1 a 5, em escala *Likert*.

A nomenclatura “X21:1”, por exemplo, significa pergunta X21, conforme Quadro 10, com resposta 1 da escala *Likert* (discordância total).

Fonte: O autor, 2019.

A Figura 9 apresenta o mapa perceptual da tabela de contingência formada pelas nove perguntas selecionadas e suas respostas em escala *Likert*. As coordenadas geradas pela ACM produzem um mapa intuitivo que permite visualizar as proximidades de cada variável investigada.

O mapa permite reduzir a dimensão dos dados e apresenta a estrutura das associações entre as perguntas referentes à produção da informação e ao desenvolvimento do ciclo de auditoria operacional. Verifica-se que as duas maiores dimensões sustentam uma retenção global de 58,8% (Dimension 1+ Dimension 2). Isso significa que 58,8% de toda a informação do construto está representada na Figura 9.

Observa-se, ainda na Figura 9, aproximações de questões em função das respostas apresentadas, ordenados ao longo do eixo com maior representatividade, em outros termos, os diferentes níveis de concordância (de 1 até 5) se apresentam, graficamente, ordenados da esquerda para a direita ao longo do eixo que concentra a maior inércia total (38,3%). Tal constatação sugere existência de associação entre as proposições: as questões apresentadas representam um bom suporte para o aspecto investigado nesse construto.

De forma análoga aos procedimentos realizados nos construtos anteriores, buscou-se comparar as respostas às questões X17 a X25 do questionário com as concedidas à questão basilar X26.

Para tanto, realizou-se análise da correlação entre as coordenadas dos entrevistados no primeiro eixo fatorial fornecido pela ACM, correspondente as respostas das questões X17 a X25, e os escores respondidos à questão X26. Obteve-se como resultado uma correlação de 76%, indicando também para esse construto a representatividade da pergunta basilar.

#### 3.2.2.4 ACM aplicada ao construto sociedade

Quanto à postura da sociedade frente às informações produzidas pelo controle operacional foram formuladas e aplicadas cinco questões, sendo as quatro primeiras orientadas em aspectos constitutivos apurados ao longo do referencial teórico, e a quinta, mais ampla, focalizada na ideia central do construto (questão basilar).

Quadro 11 – Questões do construto IV

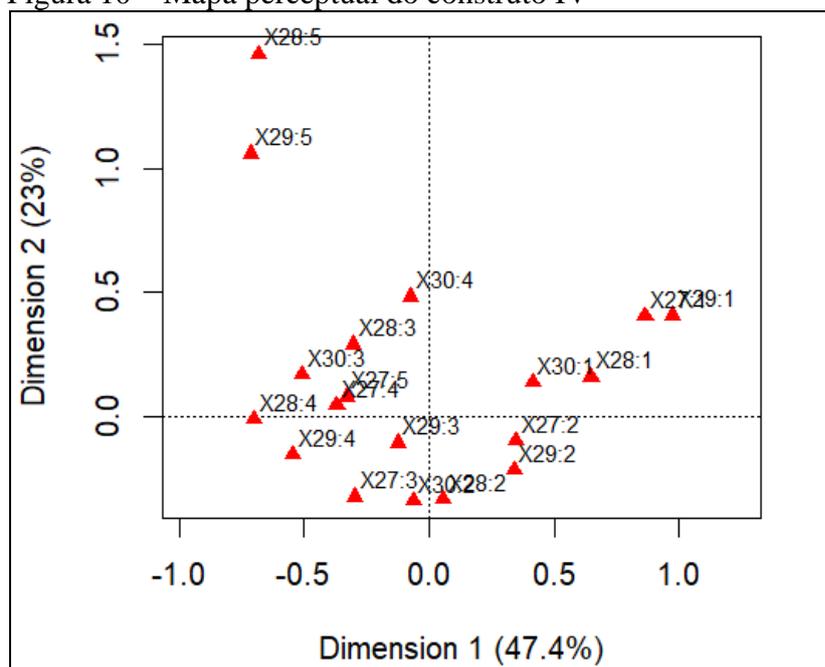
Código	Descrição da Proposição
X27	A sociedade compreende que custeia o serviço público por meio de seus impostos e que, portanto, a atuação dos governantes e gestores deve decorrer da vontade dela, tendo em vista que os representantes são escolhidos para maximizar o bem-estar público.
X28	A sociedade carioca demonstra interesse em obter informações que constam das auditorias operacionais, tais como: resultados alcançados, efetividade dos processos de gestão e a produção dos efeitos pretendidos pelas políticas públicas.
X29	A sociedade reconhece que a informação representa um elemento fundamental para a verificação do alinhamento dos governos ao interesse público.
X30	O cidadão comum carioca detém competências suficientes para compreender e interpretar corretamente as informações constantes dos relatórios das auditorias operacionais
X31	Numa escala de 0 a 100, informe em que grau as auditorias operacionais têm atingido o objetivo de informar a sociedade carioca sobre os resultados alcançados pela atuação da gestão pública e sobre demais aspectos operacionais relevantes.

Fonte: O autor, 2019.

O Quadro 11 apresenta as cinco questões que integram o questionário referentes à postura da sociedade em relação ao controle operacional. Os enunciados de código X27, X28, X29 e X30 obtiveram respostas em escala *Likert* de 1 a 5, ensejando 1 maior discordância e 5 maior concordância. Já para a questão basilar (X30) se adotou a escala de 0 - 100, sendo o 0 (zero) representativo de uma sociedade que não detém informações sobre o controle operacional e o 100 (cem) representativo de uma sociedade que detém informações plenas sobre o controle operacional.

Com o intuito de analisar graficamente a associação entre as questões (X27 a X30) e as respostas (1 a 5) do construto, aplicou-se a análise de correspondência múltipla (ACM) da qual resultou o mapa perceptual do comportamento da sociedade conforme demonstra a Figura 10.

Figura 10 – Mapa perceptual do construto IV



Legenda: Mapa de correspondência comportamento da sociedade perante o provimento de informações

Fatores do estudo foram: as perguntas X27, X28, X29 e, X30, conforme Quadro 11, obtidas a partir de respostas de 1 a 5, em escala *Likert*.

A nomenclatura “X29:3”, por exemplo, significa pergunta X29, conforme Quadro 11, com resposta 3 da escala *Likert* (nem discorda, nem concorda).

Fonte: O autor, 2019.

Verifica-se na Figura 10 que as duas maiores dimensões sustentam uma retenção global de 70,4% (Dimension 1+ Dimension 2). Há, portanto, representatividade de 70,4% da informação nesses dois eixos.

Ainda com base Figura 10, pode-se observar a ordenação das respostas 1 (discordo totalmente) até a 5 (concordo totalmente) da direita para a esquerda ao longo do eixo horizontal que detém 47,4% de inércia. Logo, as questões apresentadas representam um bom suporte para o ponto investigado nesse construto.

Para finalizar a análise desse bloco de perguntas, que refere-se ao comportamento da sociedade e o provimento de informações, procedeu-se o cálculo da correlação entre a pergunta validadora (X31) e as coordenadas dos entrevistados no primeiro eixo fatorial fornecido pela ACM. O resultado indicou uma correlação de 66%.

Por fim, outro aspecto a ser destacado é que nos quatro mapas perceptuais analisados, os pontos projetados se dispersam em forma de uma parábola no primeiro plano, constituindo o chamado “Efeito Ferradura”, que evidencia uma estrutura latente unidimensional ou um

construto, além de indicar a validade da utilização do instrumento (KENDALL, 1971 apud COLUGNATI, 2001).

A partir da validação dos questionários com base na aplicação da ACM e na identificação da relação positiva e forte existente entre o grupo de respostas dos construtos e o escore da respectiva questão basilar, são apresentados, a seguir, a análise e comparação entre as respostas às quatro questões principais da pesquisa.

### 3.2.3 Análise e comparação dos escores das questões basilares

A última questão de cada um dos quatro blocos do questionário compreende o conceito principal que se investiga no respectivo construto. O Quadro 12 apresenta a descrição das questões basilares e o construto a que se referem:

Quadro 12 – Questões basilares por construto

Código da Questão	Construto	Descrição da Questão
X8	1 - Capacidade institucional do TCM-RJ	Informe a nota que representa o nível de capacidade institucional do TCM-RJ para a realização de auditorias operacionais.
X16	2 - Condição do órgão auditado: administração municipal	Informe o grau que representa o nível de preparação dos órgãos e entidades da administração municipal para se submeter às auditorias operacionais.
X26	3- Ciclo de auditoria e produção informação	Informe em que grau as auditorias operacionais, realizadas pelo TCM-RJ, produzem uma base relevante de recursos de informação - clara, tempestiva e pertinente - que possibilita a avaliação e o controle efetivo sobre a administração por todos aqueles que tenham direito a exercê-los.
X31	4 - Sociedade	Informe em que grau as auditorias operacionais têm atingido o objetivo de informar a sociedade carioca sobre os resultados alcançados pela atuação da gestão pública e sobre demais aspectos operacionais relevantes

Fonte: O autor, 2019

As questões apresentadas no Quadro 12 (X8, X16, X26 e X31) receberam 105 respostas dos auditores entrevistados que consignaram escores variando entre 0 (zero - não desenvolvido) e 100 (cem - plenamente desenvolvido). Com base nos dados coletados foram obtidos, a partir de análises descritivas, os seguintes resultados:

Tabela 5 – Estatísticas das respostas às questões basilares

<b>Questões</b>	<b>Média</b>	<b>Mediana</b>	<b>Mínimo</b>	<b>Máximo</b>	<b>1º Quartil</b>	<b>3º Quartil</b>	<b>Desvio padrão</b>
X8	73.9	80	20	100	67.5	85	18.0
X16	51.4	50	0	90	40	70	18.7
X26	69.1	70	10	100	60	80	19.5
X31	47.3	50	0	90	30	60	21.8

Fonte: O autor, 2019

A partir dos dados constantes da Tabela 5, pode-se depreender, de um modo geral, que a capacidade institucional do TCM-RJ para a realização de auditorias operacionais (X8) obteve os melhores resultados, com a menor dispersão e com escores de média alcançando 73.9 e de mediana 80.

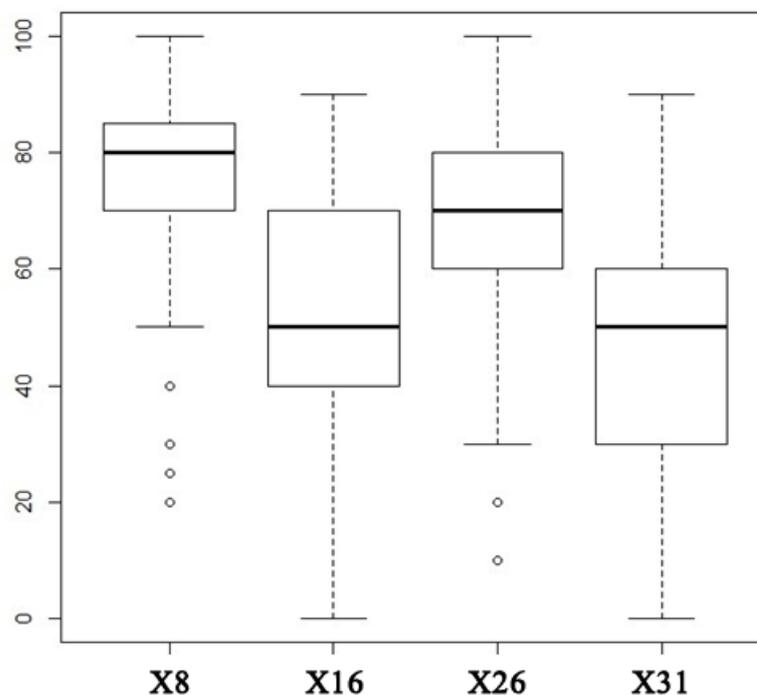
Embora a dimensão que trata da produção de uma base relevante de recursos de informação (X26) também tenha atingido valor médio (69.1) próximo da questão X8, nota-se que sua mediana foi inferior em 10 pontos (70). Além disso, apresenta maior dispersão nas respostas (19.5 versus 18.0).

Em seguida, com um resultado perceptivo inferior às duas questões anteriores, tem-se o nível de preparação dos órgãos e entidades da administração municipal para se submeter às auditorias operacionais (X16), que apresenta escores tanto de média como de mediana em torno de 50.

Os números revelam, por fim, que o construto relativo a efetiva apropriação pela sociedade da informação produzida pelo controle de resultados (X31) encerra os piores resultados, com escore médio de 47.3, mediana 50 e a maior dispersão entre todas as questões (21.8).

Essas informações podem ser melhores comparadas na Figura 11, que permite a visualização gráfica dos dados da Tabela 5 por meio do diagrama de caixa (boxplot) das quatro dimensões da pesquisa:

Figura 11 – Boxplots dos escores das questões basilares



Legenda: Eixo Y: Nota recebida.  
Eixo X: Código da questão.  
Fonte: o autor, 2019.

A Figura 11 exhibe os quatro boxplots que representam as respostas dadas à questão principal de cada uma das dimensões de estudo. A medida de tendência central, representada graficamente pela linha em negrito dentro da caixa, corresponde a mediana, sendo as medidas de dispersão ou variabilidade simbolizadas pelas alturas da caixa e da haste. O tamanho da caixa representa a intervalo interquartílico, ou seja, a amostra compreendida entre o primeiro e o terceiro quartil. As hastes inferiores e superiores se estendem, respectivamente, do quartil inferior até o menor valor não inferior ao limite inferior e do quartil superior até o maior valor não superior ao limite superior.

A Figura 11 permite comparar a dispersão dos dados (tamanho do diagrama), o valor mediano (linha central da caixa) e a faixa de valores em que a maior parte dos dados estão concentrados (tamanho da caixa).

Percebe-se que a capacidade do TCM-RJ para realizar auditorias operacionais (X8) foi a dimensão que se posicionou na parte mais alta da figura, apresentando o melhor desempenho e também a menor variabilidade, confirmando a percepção positiva dos auditores quanto aos aspectos avaliados no grupo de questões do primeiro construto. Em seguida, as

respostas acerca do produto informacional gerado a partir da execução do ciclo de auditoria operacional (X26) corresponderam a segunda melhor performance.

Esses resultados, seja em relação à boa capacidade institucional do TCM-RJ para o controle de resultados ou à produção de uma base de informações operacionais relevante, convergem com outros trabalhos sobre Tribunais de Contas. Estudos apontam que as EFSs, em todo o mundo, têm diversificado suas ações de controle e avançado na avaliação de resultados dos governos (BARZELAY, 2002), contam com independência institucional, autoridade e reputação (POLLITT et al., 2008), boa capacidade administrativa e qualidade técnica (ABRUCIO; ARANTES; TEIXEIRA, 2005).

De outro modo, a percepção dos auditores sobre a preparação dos órgãos e entidades da administração municipal para se submeter às auditorias operacionais (X16, mediana=50 e média=51.4) evidencia um significativo espaço para melhoria. Essa circunstância repercute, ainda, o destaque da literatura sobre poucos progressos da administração pública quanto ao uso de indicadores e ferramentas para a gestão por resultados (ALBUQUERQUE, 2007), ausência de sistemas de custos (FRANÇA, 2012) e a persistência de práticas de gestão que não condizem com valores da boa governança pública (ALVES, 2016; BLIANCHERIENE, 2016).

Por fim, o pior desempenho relaciona-se à proposição que congrega informação operacional e sociedade (X31). Esta questão sustenta os menores escores (média 47.3 e mediana 50) que conduzem, em termo de representação gráfica, à posição mais baixa na Figura 11. Os resultados apontam que o aprimoramento dessa dimensão, que depende, fundamentalmente, da apropriação pela sociedade civil de informações sobre a performance dos governos (PREZORWSKI, 2001), apresenta-se como o maior desafio para melhorar a contribuição das auditorias operacionais para a *accountability* de resultados

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A trajetória evolutiva do Estado resultou em processos de desenvolvimento democrático que ultrapassam a concepção representativa clássica e conferem destaque à dimensão participativa, a qual enseja o aperfeiçoamento da tomada de decisão governamental e, também, o aumento de sua legitimidade (BRESSER PEREIRA, 1997; IOCKEN, 2018).

Contudo, em sociedades que pressupõem transparência e abertura, a capacidade de influenciar a performance dos governos depende do nível de informação a que os cidadãos têm acesso (PREWORSKI, 2001). Nesse contexto, em virtude do modelo democrático e da delegação concedida pelos cidadãos aos governantes, é possível analisar essa relação sob a perspectiva agente-principal<sup>10</sup> e identificar a existência de assimetrias informacionais.

A impossibilidade de acessar informações as quais dispõem os governantes (agentes) limita a capacidade da sociedade (principal) de observá-los e avaliá-los. Dentro desse contexto de assimetria de informações, há o risco de que as condutas e os resultados dos governos não estejam alinhados com os interesses dos que lhes conferiram, pelo voto, a gestão do patrimônio pertencente a sociedade (MANIN; PREZEWSKI; STOKES, 1999).

Por meio da observância pelo setor público de boas práticas de governança, que abarcam a ênfase na promoção da *accountability* e a transparência, torna-se possível a redução de assimetrias informacionais e a busca pelo complexo alinhamento entre as condutas dos governantes e os interesses plurais de uma sociedade heterogênea (VALLE, 2010).

A perspectiva de *accountability* como responsabilização e obrigação de prestar contas à sociedade de recursos e atividades públicos amplia-se a partir do advento de reformas administrativas orientadas para o cidadão e para os resultados alcançados pelos governos (CENEVIVA, 2005). Outrossim, os novos padrões de conformação da gestão pública e as renovadas expectativas da sociedade evidenciaram a limitação da *accountability* de regularidade e preconizaram a necessidade do incremento da *accountability* de resultados (POLLITT et al., 2008).

Se para a *accountability* de regularidade bastavam os controles burocráticos (CAMPOS, 1990), para garantir um novo padrão da *accountability* governamental, agora direcionado a resultados, exige-se a utilização de mecanismos de controle que consigam

---

<sup>10</sup> Tem por base a teoria da agência, proposta por Jensen e Meckling (1976), que explora os elementos concernentes ao relacionamento entre o Principal (proprietário) e o Agente (gestor).

avaliar e responsabilizar o poder público de acordo com o desempenho dos programas governamentais (ARANTES et al., 2010).

Em termos institucionais, do mesmo modo que o paradigma gerencial direcionou a administração pública para o alcance de melhores resultados, também impulsionou os Tribunais de Contas, habituados a realizar o controle financeiro-legal, a focar nos aspectos substantivos da gestão, como forma de legitimar sua atuação e justificar sua existência (GOMES, 2002; ABRUCIO; ARANTES; TEIXEIRA, 2005; POLLITT et al., 2008).

Nesse sentido, a auditoria operacional corresponde a uma nova prática de controle - que remete aos aspectos finalísticos da gestão pública - e, ainda, por meio da qual se instrumentaliza a chamada *accountability* de resultados (WILLEMAN, 2016).

Em verdade, promover o controle gerencial dos resultados representa um enorme desafio, pois implica ampliar as dimensões de avaliação de modo a alcançar os mesmos critérios aos quais a Nova Gestão Pública se submete: eficiência, eficácia, economicidade e efetividade (POLLITT et al., 2008; ALVES, 2016). Além disso, uma auditoria que na essência corresponde a uma avaliação (BARZELAY, 2002), da qual resultam recomendações de caráter não coercitivo, consolida-se fundamentalmente por meio da compreensão e da utilização dessa informação pela sociedade. Em outros termos, evidenciar os resultados dos governos reduz a assimetria de informações, mas é preciso ir além, promovendo a responsabilização para que se concretize a *accountability* (NAVES, 2012).

Esta pesquisa objetivou investigar a contribuição das auditorias operacionais para a *accountability* de resultados na administração pública e considerou aspectos referentes ao órgão controlador (TCM-RJ), ao órgão controlado (administração municipal do Rio de Janeiro), à sociedade, e ainda fatores relacionados ao processo de realização da auditoria e à qualidade de seu produto informacional: o relatório de auditoria.

A posição de relevo conferida constitucionalmente aos Tribunais de Contas brasileiros acentua a obrigação de tais órgãos de produzir ações relacionadas com a *accountability* de resultados. No entanto, o avanço qualitativo e quantitativo das auditorias operacionais na administração pública vincula-se, primeiramente, ao nível de preparação e à capacidade institucional das EFSs para realizá-las (COUTO, 2014).

A pesquisa revela que o Tribunal de Contas do Município dispõe, conforme a percepção dos auditores, de adequada capacidade administrativa para a promoção das auditorias operacionais, considerando desde o apoio dos seus dirigentes e os aspectos estruturais internos (recursos humanos, físicos e materiais disponíveis) até a cultura, em desenvolvimento no órgão, em prol do controle de resultados.

Já em relação à condição dos órgãos auditados frente aos processos de controle operacional, tem-se a percepção de que deficiências administrativas não ensejam um bom nível de preparação desses para se submeter às auditorias operacionais. Com exceção da postura colaborativa dos servidores das unidades fiscalizadas, os demais aspectos observados – entre os quais a não adoção de modelos gerenciais de gestão; o baixo suporte de sistemas informacionais de custos, metas e indicadores; as práticas incipientes de governança; as limitações em termos de recursos humanos – representam dificuldades que afetam não só o desenvolvimentos da auditoria em si, mas a própria prática cotidiana da gestão gerencial.

Tal constatação evidencia a existência de uma assimetria de capacidades entre a instituição de controle e a de gestão. Se por um lado há o fortalecimento institucional do órgão controlador para realizar a avaliação de resultados, por outro, a condição do órgão de gestão auditado comporta deficiências administrativas que obstam ou dificultam a implementação das recomendações advindas das auditorias operacionais (BLANCHERIE, 2016). Esse desequilíbrio afeta o direcionamento do controle operacional: em razão da escassez de dados e indicadores de resultados, as auditorias focam a melhoria dos processos de trabalho dos entes auditados, em prejuízo da avaliação objetiva dos resultados obtidos pelos governos (ALBUQUERQUE, 2007).

No que tange ao ciclo de auditoria e à produção de informações, constatou-se um juízo favorável dos auditores quanto às etapas de seleção do objeto, de planejamento da auditoria e de sua execução. Em relação ao produto informacional gerado pelas auditorias operacionais, a percepção majoritária dos entrevistados indica tratar-se de uma base relevante de informação, sendo que os relatórios contam com adequado nível de qualidade e apropriado grau de detalhamento. Ainda assim, a pesquisa apontou para a necessidade de melhorias em relação a divulgação e a disponibilização dos relatórios decorrentes dos trabalhos de auditoria operacional realizados.

Além disso, a maior parte dos entrevistados concordam que o aumento da quantidade de auditorias operacionais, mesmo que incorra na redução de auditorias de regularidade, traria melhor contribuição do controle externo para o aperfeiçoamento da gestão; e que a possibilidade de aplicação de multas nas fiscalizações operacionais resultaria em maior envolvimento dos gestores no processo e no implemento das propostas de melhoria apresentadas.

Por fim, os maiores obstáculos percebidos pelos auditores estão relacionados ao último construto, alusivo ao comportamento da sociedade perante os dados pertinentes aos resultados operacionais dos governos. O posicionamento apresentado pela maioria dos entrevistados

aponta para o desinteresse da sociedade em obter informações que constam das auditorias operacionais e também para a carência de competências necessárias para compreender e interpretar corretamente as informações consignadas nos relatórios.

Em síntese, tendo em vista os quatro construtos pesquisados, é possível concluir, com base na percepção dos auditores, que o TCM-RJ, órgão responsável pelo controle externo da administração municipal do Rio de Janeiro, detém boa capacidade institucional para promover as auditorias operacionais e consegue produzir trabalhos com adequado conteúdo informacional, útil para a melhoria dos programas auditados e com potencial para elevar o valor da informação adquirida pela sociedade. Em contrapartida, as dificuldades administrativas e limitações sistêmicas inerentes aos órgãos municipais auditados, e principalmente fatores relacionados ao interesse, compreensão e participação da sociedade representam, ainda, consideráveis obstáculos para que as auditorias operacionais atinjam expressivo grau de contribuição no provimento de informações e na promoção da *accountability* de resultados.

Destarte, o incremento na contribuição das auditorias operacionais para *accountability* de resultados requer o fortalecimento dos órgãos da administração por meio da melhoria de sua governança e a consolidação de modelos gerenciais de gestão, com o estabelecimento de metas, indicadores, sistemas de custos, entre outros. Contudo, o maior desafio a ser enfrentado consiste em despertar o interesse da sociedade, qualificá-la para compreender as informações ofertadas pelos órgãos de controle e engajá-la. Somente a sinergia decorrente da combinação de elementos estatais de gestão e controle de resultados com a potencialidade do controle social, sequente de uma coletividade consciente e atuante, possibilitará o alcance da plenitude em termos de *accountability* de resultados.

Representa uma restrição deste trabalho tratar-se de pesquisa aplicada somente aos auditores de controle externo do TCM-RJ. Assim, tem-se apenas a percepção de um grupo de atores, não considerando a compreensão dos servidores públicos dos órgãos auditados, dos gestores governamentais, e nem da sociedade.

A pesquisa apresentada pode servir como base para posteriores estudos acadêmicos a serem aplicados em outras EFSs. Vislumbra-se, ainda, a possibilidade da promoção, em trabalhos futuros, de estudos comparativos entre a percepção de auditores, servidores e gestores da área pública e representantes da sociedade organizada.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; ARANTES, Rogério Bastos; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. A imagem dos tribunais de contas subnacionais. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 56, n. 1, p. 57-85, jan./mar. 2005.

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. *A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; SOUZA, Daniel Luiz de; LAPA, Leonard Renne Guimarães. *Gestão e governança pública para resultados: uma visão prática*. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

ALVES, Helder. *A Auditoria operacional no setor público brasileiro: particularidades e desafios*. 2016. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17703>>. Acesso em: 08 fev. 2019.

\_\_\_\_\_; HOMERIN, Janaína Camelo. *O descompasso entre os modelos de gestão e controle na Prefeitura de São Paulo: um estudo exploratório*. 2016. 121 f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em: <[https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17481/Alves\\_e\\_Homerin\\_Descompasso\\_entre\\_controle\\_e\\_gest%c3%a3o\\_VF2.pdf?sequence=3&isAllowed=y](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17481/Alves_e_Homerin_Descompasso_entre_controle_e_gest%c3%a3o_VF2.pdf?sequence=3&isAllowed=y)>. Acesso em: 01 ago. 2018.

ARANTES, Rogério Bastos et al. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In: LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz; PACHECO, Regina Silva. (Org.). *Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI*. Rio de Janeiro: FGV, 2010. cap. 3, p. 109-147.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria operacional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

ATRICON. *Diagnóstico dos Tribunais de Contas do Brasil: Avaliação da Qualidade e Agilidade do Controle Externo*. Brasília-DF: Atricon, 2013. Disponível em: <[http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2013/07/ATRICON\\_-\\_DiagnosticoDigital.pdf](http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2013/07/ATRICON_-_DiagnosticoDigital.pdf)> Acesso em: 07 out. 2018.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Tribunal de Contas: Evolução e Principais Atribuições no Estado Democrático de Direito*. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

BAIRRAL, Maria Amália da Costa; FERREIRA, Marlon Cruz; BAIARRAL, Luiza Fernandes. A assimetria informacional e os pareceres prévios de auditoria dos Tribunais de Contas Estaduais: uma abordagem reflexiva. *Pensar Contábil*, v. 14, n. 55, p. 14-23, set./dez. 2012.

BANCO MUNDIAL. Chapter 12. governance and management. In: *Global Evaluations Sourcebook*, 2007. Disponível em:

<<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/6601/483940PUB0IEG010Box338903B01PUBLIC1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 12 fev. 2019.

BARRETO, João Marcelo Pitiá. *A controladoria em organizações públicas: uma avaliação das práticas de governança*. 2015. 183 f. Tese (Doutorado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015. Disponível em:

<[http://www.adm.ufba.br/sites/default/files/publicacao/arquivo/tese\\_versao\\_final\\_-\\_28\\_04\\_15\\_atual.pdf](http://www.adm.ufba.br/sites/default/files/publicacao/arquivo/tese_versao_final_-_28_04_15_atual.pdf)>. Acesso em: 05 set. 2018.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 53, n. 2, p. 5-35, abr./jun. 2002.

BEUREN, Ilse Maria et al. Redes de pesquisa entre os egressos do Doutorado em Ciências Contábeis da FEA/USP. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 12, n. 3, p. 72-86, set./dez. 2009.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. A conquista do tempo presente: auditoria operacional e legitimidade das instituições de controle. *Revista do TCU*, Brasília, v. 3, n. 76, p. 60-76, jul./set. 2005.

BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle da eficiência do gasto orçamentário*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 6 jul. 2018.

BRASIL. *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 08 nov. 2018

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo. Brasília, 2010. Disponível em:

<<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-de-natureza-operacional.htm>>. Acesso em: 12 dez. 2018

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de governança*. TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste. Brasília, 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B34D4A14347>>. Acesso em: 05 dez. 2018

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A Reforma do estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. Brasília: *Cadernos MARE da reforma do estado*, Vol. 1. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997.

BRUNI, Adriano Leal et al. Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Auditoria: delineamentos para a discussão em Teoria da Contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, v. 1, p. 79-92, 2013.

BURT, Cyril. The factorial analysis of qualitative data. *British Journal of Statistical Psychology*, v. 3, n. 3, p. 166-185, 1950.

CABRITA, Dina Maria Duarte. *Métodos multivariados para variáveis qualitativas: aplicação ao estudo de variáveis associadas com a avaliação na disciplina de Matemática de uma escola do Ensino Básico no Concelho de Vila Nova de Gaia*. 2012. 156 f. Dissertação (Mestrado em Estatística) – Universidade Aberta, Lisboa 2012. Disponível em: <[https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/2569/1/Dina%20Cabrita\\_Dissertacao.pdf](https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/2569/1/Dina%20Cabrita_Dissertacao.pdf)>. Acesso em: 22 fev. 2018.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049/8182>>. Acesso em: 14 jul. 2018.

CANADÁ. OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL. *Glossário de Termos de Auditoria do Manual de Auditoria Integrada*. Tradução de Maria Emiliania Passos et al., 1. ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. Disponível em: <[https://www.tce.ba.gov.br/images/oag\\_glossario\\_de\\_termos\\_de\\_auditoria.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/oag_glossario_de_termos_de_auditoria.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2019

CENEVIVA, Ricardo. *Democracia, accountability e avaliação: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático*. 2005. 160 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2005. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2428/142235.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 24 ago. 2018.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. *Controle Externo da Gestão Pública: A Fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas*. XX ed. Brasília: Impetus, 2007.

COLUGNATI, Fernando Antonio Basile. *Uma Estratégia de Análise Psicométrica para Instrumentos Baseados em Escala de Likert via Análise de Correspondência Múltipla*. 2001. 158 f. Dissertação (Mestrado em Estatística) - Instituto de Matemática, Estatística e Computação Científica, Universidade Estadual de Campinas, Campinas 2001. Disponível em: <<http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/306420>>. Acesso em: 13 fev. 2018.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS(BRASIL). Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa. 2002. Disponível em:  
<[www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisooes/anexos/0001/3935.pdf](http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisooes/anexos/0001/3935.pdf)> Acesso em: 10 dez 2018.

COSTA, Francisco. José. *Mensuração e desenvolvimento de escalas: aplicações em administração*. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2011.

COUTO, Daniel Uchôa Costa. *Accountability por resultados na administração pública: estudo de caso de auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*. 2014. 204 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2014. Disponível em:  
<<http://bibliotecadigital.mg.gov.br/consulta/verDocumento.php?iCodigo=57282&codUsuario=0>>. Acesso em: 04 jul. 2018.

DE BONIS, Daniel; PACHECO, Regina Sílvia. Nem político nem burocrata: o debate sobre o dirigente público. In: LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz; PACHECO, Regina Sílvia. (Org.). *Burocracia e Política no Brasil: Desafios para o Estado democrático no século XXI*. Rio de Janeiro: FGV, 2010. cap. 9. p. 329-362.

DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz Henrique Baptista. Abordagens da Pesquisa em Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel. *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004. cap. 1. p. 15-64.

DIXIT, Avinash. Incentives and organizations in the public sector: An interpretative review. *Journal of human resources*, Madison, v. 37, n. 4, p. 696-727, 2002.

ESTADOS UNIDOS. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. *Normas de Auditoria Governamental*. Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barretto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. Disponível em:  
<[https://www.tce.ba.gov.br/images/gao\\_normas\\_de\\_auditoria\\_governamental.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/gao_normas_de_auditoria_governamental.pdf)>. Acesso em: 15 jan. 2019

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens. Governança organizacional aplicada ao setor público. In: *CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA*, 8., 2003, Panamá. Anais... Panamá: CLAD, 2003.

FRANÇA, Antonio Marcos Barreto. *Do controle da legalidade às auditorias operacionais: os Tribunais de Contas e o controle financeiro da administração pública brasileira*. 2012. 74 f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas) – Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012. Disponível em:  
<[https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10356/Do%20Controle%20da%20Legalidade%20c3%a0s%20Auditorias%20Operacionais\\_%20Os%20Tribunais%20de%20Contas%20e%20o%20Controle%20financeiro%20da%20administra%c3%a7%c3%a3o%20p%c3%ablica%20brasileira.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10356/Do%20Controle%20da%20Legalidade%20c3%a0s%20Auditorias%20Operacionais_%20Os%20Tribunais%20de%20Contas%20e%20o%20Controle%20financeiro%20da%20administra%c3%a7%c3%a3o%20p%c3%ablica%20brasileira.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 05 ago. 2018.

GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de desempenho governamental e o papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 53, n. 2, p. 36-78, abr./jun. 2002.

GRÃ BRETANHA. NATIONAL AUDIT OFFICE. *Ajudando a nação a gastar sabiamente: um guia para o Escritório Nacional de Auditoria*. Tradução de Maria Emiliana Passos et al., 1. ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. Disponível em: <[https://www.tce.ba.gov.br/images/nao\\_ajudando\\_a\\_nacao\\_a\\_gastar\\_sabidamente.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/nao_ajudando_a_nacao_a_gastar_sabidamente.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2019

\_\_\_\_\_. *Normas de Auditoria*. Tradução de Maria Emiliana Passos et al., 1. ed., Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia. 1995. Disponível em: <[https://www.tce.ba.gov.br/images/nao\\_normas\\_de\\_auditoria.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/nao_normas_de_auditoria.pdf)>. Acesso em: 14 jan. 2019.

GREENACRE, Michael; BLASIUS, Jorg. *Multiple correspondence analysis and related methods*. London: CRC Press, 2006.

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externo e interno da Administração Pública*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HANSMANN, Henry; KRAAKMAN, Reinier. Agency Problems and Legal Strategies. In: KRAAKMAN, Reinier et al. *The Anatomy of Corporate Law: a comparative and functional approach*. Nova Iorque: Oxford, 2004. p. 21-32.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 5.ed. São Paulo: IBGC, 2015.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT. *Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional: normas e diretrizes para a auditoria operacional baseadas nas Normas de Auditoria e na experiência prática da INTOSAI*. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. Disponível em: <[https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai\\_diretrizes\\_para\\_aplicacao\\_de\\_normas\\_de\\_auditoria\\_operacional.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_para_aplicacao_de_normas_de_auditoria_operacional.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2018.

IZENMAN, Alan Julian. *Modern multivariate statistical techniques: regression, classification, and manifold learning*. New York: Springer, 2008.

IOCKEN, Sabrina Nunes. *Controle compartilhado das políticas públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

JENSEN, Michael Cole; MECKLING, William Howard. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, out. 1976. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304405X7690026X?via%3Dihub>>. Acesso em: 05 set. 2018

KETTL, Donald F. A Revolução Global: Reforma da Administração do Setor Público. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Org.). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001. p. 75-122.

LEAL, Márcia Aparecida Pimentel. *A auditoria operacional e sua contribuição para a melhoria da gestão pública: um estudo de caso da auditoria operacional da agência estadual de meio ambiente e recursos hídricos em Pernambuco*. 2006. 137 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Bahia, 2006. Disponível em: <[http://www.adm.ufba.br/sites/default/files/publicacao/arquivo/marcia\\_aparecida\\_pimentel\\_1eal.pdf](http://www.adm.ufba.br/sites/default/files/publicacao/arquivo/marcia_aparecida_pimentel_1eal.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2018.

LIMA, Luiz Henrique. *Controle Externo: teoria e jurisprudência para os Tribunais de Contas*. 6. ed. São Paulo: Método, 2015.

LOPES, Alexsandro Broedel. Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel. *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004. cap. 4, p. 171-185.

LOPES, Marcelo Rodrigues. *Governança Corporativa e redução de assimetrias informacionais*. 2015. 90 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <[http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-08042016-093952/publico/Governanca\\_Corporativa\\_e\\_Reducacao\\_de\\_Assimetrias\\_Informacao\\_Marcelo\\_Rodrigo\\_Lopes.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-08042016-093952/publico/Governanca_Corporativa_e_Reducacao_de_Assimetrias_Informacao_Marcelo_Rodrigo_Lopes.pdf)>. Acesso em: 08 dez. 2018.

LOUREIRO, Maria Rita, ABRUCIO, Fernando Luiz; PACHECO, Regina Silvia (Org.). Introdução. In: *Burocracia e política no Brasil: desafios para o Estado democrático no século XXI*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. Introdução, p. 11-24.

\_\_\_\_\_; OLIVIERI, Cecilia; MARTES, Ana Cristina Braga. Burocratas, partidos e grupos de interesse: o debate sobre política e burocracia no Brasil. In: LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz; PACHECO, Regina Silvia (Org.). *Burocracia e política no Brasil: Desafios para o Estado Democrático no século XXI*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. cap. 2, p. 73-108.

MALHOTRA, Naresh K. *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. Tradução de Lene Belon Ribeiro, Monica Stefani. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MANIN, Bernard; PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan. Elections and Representation. In: PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan; MANIN, Bernard (eds.). *Democracy, Accountability and Representation*. New York: Cambridge University Press, 1999. p. 1-26. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_issuetoc&pid=0102-644520060002&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_issuetoc&pid=0102-644520060002&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 14 set. 2018.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Agency theory na pesquisa contábil. In: *ENCONTRO ANUAL ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO*, 22., 1998, Foz do Iguaçu. Anais...Foz do Iguaçu: ANPAD, 1998.

MARTINS, Fabrícia Júnia de Oliveira. *Accountability nas unidades gestoras do regime próprio de previdência dos servidores públicos*. 2015. 161 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Viçosa, Minas Gerais, 2015. Disponível em: <<https://www.locus.ufv.br/bitstream/handle/123456789/7596/texto%20completo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

MATIAS-PEREIRA, José. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Revista APGS: administração pública e gestão social*. Viçosa, MG, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010. Disponível em: <[http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5974/1/ARTIGO\\_GovernancaCorporativaAplicada.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5974/1/ARTIGO_GovernancaCorporativaAplicada.pdf)>. Acesso em: 22 jan. 2019.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.). *Pesquisa Social: teoria, método e criatividade*. 21. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. *Governança Pública: o desafio do Brasil*. 3. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

NAVES, Luís Emílio Pinheiro. *Auditorias operacionais a cargo dos Tribunais de Contas brasileiros: análise do processo de institucionalização depois de 1988*. 2012. 129 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2012. Disponível em: <[http://tede.fjp.mg.gov.br/bitstream/tede/212/1/dissertacao%20accountability%20e%20auditorias%20operacionais%20nos%20tc%20luis%20emilio%20em%2021\\_06\\_2012%20entrega.pdf](http://tede.fjp.mg.gov.br/bitstream/tede/212/1/dissertacao%20accountability%20e%20auditorias%20operacionais%20nos%20tc%20luis%20emilio%20em%2021_06_2012%20entrega.pdf)>. Acesso em: 05 jan. 2019.

NEVES, Lincoln Thiago; PESSANHA, José Francisco Moreira; SANTOS, Narcisa Maria Gonçalves dos. Uso Combinado de Técnicas Estatísticas Multivariadas no Desenvolvimento de Indicadores de Satisfação dos Clientes de uma Rede Hospitalar. *Revista Pesquisa Naval*, Brasília, n. 25, 2013, p. 12-25.

O'DONNELL, Guillermo. Poliarquias e a (in)efetividade da lei na América Latina. *Revista Novos Estudos*, São Paulo, v. 2, n. 51, p. 37-61, jul. 1998. Disponível em: <<http://novosestudos.uol.com.br/produto/edicao-51/>>. Acesso em: 22 set. 2018.

OLIVEIRA, Roberto Vasconcellos de. *Auditoria operacional: uma nova ótica dos tribunais de contas auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ*. 2008. 123 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresa, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3361/rvasconcellos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 08 ago. 2018.

PACHECO, Regina Silva. A agenda da nova gestão pública. In: ABRUCIO, Fernando; LOUREIRO, Maria Rita; PACHECO, Regina Silvia. (Org.). *Burocracia e Política no Brasil: Desafio para o Estado Democrático no Século XXI*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010, v. 1, p. 183-218.

PASQUALI, Luiz. Psicometria. *Revista da Escola de Enfermagem da USP*, São Paulo, v. 43, p. 992-999, dez. 2009. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/reeusp/article/view/40416/43399>>. Acesso em: 15 fev. 2019.

POLLITT, Christopher et al. *Desempenho ou legalidade?* Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Tradução de Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

POLLITT, Christopher. Towards a New Public Administration theory': some comments on Jocelyne Bourgon's 5th Braibant Lecture. *International Review of Administrative Sciences*, v. 73(1), p. 37-41, mar. 2007.

PRZEWORSKI, Adam. Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agente x principal. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin. (Org.). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. 4. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001. p. 39-74.

R CORE TEAM. R: *A language and environment for statistical computing*. R Foundation for Statistical Computing, Vienna, Austria. 2017. Disponível em: <<https://www.r-project.org/>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

RIBAS JÚNIOR, Salomão Antônio. Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX) In: ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - Tribunais de Contas: Integração dos Controles, Eficiência e Eficácia no Gasto Público: Anais do XXV Congresso Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. Belo Horizonte. Ed. Fórum. 2011. p. 157-168.

RIO DE JANEIRO (Município). Lei nº 289, de 25 de novembro de 1981. Regula a organização do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro e dá outras providências. *Diário Oficial do Município do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, RJ, 26 nov. 1981. Disponível em <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/9da0668607add21032576ac00738c0c?OpenDocument>>. Acesso em: 02 jan. 2019.

ROSA, Antonio Quintino. Visão Estratégica: Governança e Planejamento. In: OLIVEIRA, Aroldo Cedraz de. (Coord.). *O Controle da Administração na Era Digital*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Parte II. Cap. 1. p. 183-120.

SILVEIRA, Alexandre di Miceli da. *Governança corporativa e estrutura de propriedade: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil*. 2004. 250 f. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-23012005-200501/pt-br.php>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

SOUZA, Adriane Mônica Oliveira. *Auditorias operacionais: controle substancial da gestão pública pelos Tribunais de Contas*. 2007. 227 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/10779/1/Adriane.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. Controle Social: promovendo a aproximação entre Administração Pública e a cidadania. *Prêmio Serzedello Corrêa 2001*: Monografias vencedoras: Perspectiva para o controle social e a transparência da Administração Pública. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2002, p. 75-138.

\_\_\_\_\_. *Direito fundamental à boa administração e governança*. 2010. 254 f. Tese (Pós Doutorado em Administração) – Escola Brasileira de Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/6977/VANICE%20VALLE.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 15 nov. 2018.

WILLEMANN, Mariana Montebello. *O desenho institucional dos Tribunais de Contas e sua vocação para a tutela da accountability democrática*: perspectivas em prol do direito à boa administração pública no Brasil. 2016. 360 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica, Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <[http://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/1221597\\_2016\\_completo.pdf](http://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/1221597_2016_completo.pdf)>. Acesso em: 24 out. 2018.

**APÊNDICE A - Questionário aplicado no âmbito do TCM-RJ**

**PESQUISA SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS PARA A *ACCOUNTABILITY* DE RESULTADOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

Prezado Servidor do TCMRJ,

Esta pesquisa é requisito para a conclusão do curso de Mestrado em Contabilidade da Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ, área de concentração Controle da Gestão e tem por objetivo investigar a contribuição das auditorias operacionais para a *accountability* de resultados na administração pública.

Você é livre para recusar-se a participar e caso deseje saber mais informações sobre esta pesquisa solicite por e-mail.

As respostas a este questionário serão analisadas em caráter confidencial e utilizadas apenas com o propósito de pesquisa, sob a orientação do Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves, professor do Programa de Pós-graduação em Contabilidade da UERJ.

Cordialmente,  
Emil L Ibrahim



As afirmações a seguir tratam de aspectos relacionados com auditoria operacional e *accountability* de resultados.

Indique o quanto você concorda ou discorda de cada uma delas conforme escala abaixo. Lembre-se que não existem respostas certas ou erradas.

(1)Discordo totalmente (2)Discordo parcialmente (3)Não concordo nem discordo  
(4)Concordo parcialmente (5)Totalmente de acordo

1- QUESTÕES - CAPACIDADE INSTITUCIONAL DO ÓRGÃO CONTROLADOR			Marque um X na escala				
1	A1	Embora prevaleça no Brasil a tradição de um controle da administração pública voltado à regularidade, o TCM-RJ tem avançado no sentido de ampliar verificações direcionadas à <i>accountability</i> de resultados, desenvolvendo auditorias operacionais.	1	2	3	4	5
2	A2	O TCM-RJ fornece aos auditores e técnicos estrutura, meios físicos, materiais e demais condições de trabalho necessários à adequada realização dos procedimentos atinentes à auditoria operacional.	1	2	3	4	5
3	A3	O TCM-RJ dispõe de quadro de servidores qualificados com formações e conhecimentos multidisciplinares e perfil abrangente, que permite realizar auditorias operacionais com abordagens holísticas.	1	2	3	4	5
4	A4	O TCM-RJ promove ações de treinamento e desenvolvimento voltadas à capacitação de seu corpo técnico para a realização de auditorias operacionais.	1	2	3	4	5
5	A5	Existem normativos legais e metodológicos que suportam, disciplinam e orientam de forma suficiente e adequada a realização das auditorias operacionais no âmbito do TCM-RJ, inclusive quantos aos aspectos procedimentais.	1	2	3	4	5
6	A6	As propostas técnicas (normativas, estruturais ou administrativas) voltadas ao aperfeiçoamento das auditorias operacionais contam com o apoio do corpo deliberativo do TCM-RJ.	1	2	3	4	5
7	A7	A criação de uma unidade administrativa, vinculada à Secretaria de Controle Externo, especializada na realização de auditorias operacionais permitiria significativo avanço no desenvolvimento do controle de desempenho pelo TCM-RJ.	1	2	3	4	5
A questão abaixo utiliza escala de 0 a 100: 0 - representa nenhuma capacidade. 100 - representa capacidade plena.			Preencha abaixo um valor entre 0 e 100				
8	A0	Numa escala de 0 a 100, informe a nota que representa o nível de capacidade institucional do TCM-RJ para a realização de auditorias operacionais.					

**2 - QUESTÕES - CONDIÇÃO DO ÓRGÃO AUDITADO PARA SUBMETER-SE À AUDITORIA OPERACIONAL**

Marque um X na escala

9	B1	A administração municipal do Rio de Janeiro desenvolve práticas características de um modelo gerencial de gestão (flexibilidade, autonomia, foco em resultados, transparência, eficiência, etc).	1	2	3	4	5
10	B2	A administração municipal dispõe de sistemas informacionais que registram os resultados alcançados, as metas definidas, assim como o índice de desempenho e os indicadores de resultados de seus programas.	1	2	3	4	5
11	B3	A administração municipal do Rio de Janeiro dispõe de sistema que permite aferir os custos dos seus programas.	1	2	3	4	5
12	B4	Os servidores municipais do Rio de Janeiro, lotados nos setores compreendidos pelas auditorias operacionais, demonstram postura aberta, colaborativa e dialógica face aos trabalhos de fiscalização realizados.	1	2	3	4	5
13	B5	Em relação ao controle interno dos órgãos envolvidos nos programas auditados pelo TCM-RJ, é possível verificar a sua atuação com vistas ao controle operacional.	1	2	3	4	5
14	B6	Os órgãos e entidades auditados dispõem de recursos humanos e/ou administrativos preparados para adotar as recomendações decorrentes das auditorias operacionais.	1	2	3	4	5
15	B7	São identificadas iniciativas dos órgãos e entidades auditadas visando promover o processo de Governança, inclusive, pelo aprimoramento dos mecanismos de liderança, estratégia e controle.	1	2	3	4	5
<p><b>A questão abaixo utiliza escala de 0 a 100: 0 - representa totalmente despreparado. 100 - representa totalmente preparado.</b></p>			<p>Preencha abaixo um valor entre 0 e 100</p>				
16	B0	<p><b>Numa escala de 0 a 100, informe o grau que representa o nível de preparação dos órgãos e entidades da administração municipal para se submeter às auditorias operacionais.</b></p>					

(1)Discordo totalmente (2)Discordo parcialmente (3)Não concordo nem discordo (4)Concordo parcialmente (5)Totalmente de acordo

3- QUESTÕES - CICLO DE AUDITORIA E PRODUÇÃO DE INFORMAÇÕES			Marque um X na escala				
17	C1	O processo de seleção do objeto de auditoria operacional leva em consideração a oportunidade de contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública e fornecer à sociedade informações relevantes e opinião independente sobre o desempenho da atividade pública.	1	2	3	4	5
18	C2	As auditorias operacionais realizadas pelo TCM-RJ são precedidas de planejamento detalhado que oferece claro senso de direção ao trabalho, proporcionando estrutura lógica consistente e o cumprimento dos prazos.	1	2	3	4	5

19	C3	Durante a execução das auditorias operacionais realizadas pelo TCM-RJ, os planos desenvolvidos e os critérios de auditoria (economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade) examinados correspondem aos propostos inicialmente, durante a fase de planejamento.	1	2	3	4	5
20	C4	Os relatórios produzidos pelas auditorias operacionais do TCM-RJ apresentam adequado nível de qualidade, com informações organizadas e dispostas com rigor técnico, apropriado grau de detalhamento e com o destaque dos principais pontos.	1	2	3	4	5
21	C5	O TCM-RJ realiza adequado monitoramento das recomendações propostas nas auditorias operacionais.	1	2	3	4	5
22	C6	O TCM-RJ promove ampla divulgação e publicidade dos relatórios decorrentes dos trabalhos de auditoria operacional realizados, de modo que os resultados das auditorias operacionais são facilmente acessíveis aos cidadãos cariocas.	1	2	3	4	5
23	C7	A conclusão de todo o processo/ciclo de auditoria operacional do TCM-RJ (da Seleção/Planejamento ao Relatório/Julgamento/Monitoramento) ocorre em prazo razoável e tempestivo.	1	2	3	4	5
24	C8	A possibilidade de aplicação de sanções (multas) nas auditorias operacionais, da mesma forma que existe nas auditorias de regularidade, resultaria em maior envolvimento dos gestores no processo e no implemento das recomendações operacionais.	1	2	3	4	5
25	C9	Aumentar a quantidade de auditorias operacionais realizadas pelo TCM-RJ, mesmo que para isso seja necessária a redução da incidência dos controles formais e das auditorias de regularidade, resultaria em melhor contribuição do controle externo para o aperfeiçoamento da gestão e a otimização da utilização dos recursos públicos.	1	2	3	4	5
<b>A questão abaixo utiliza escala de 0 a 100: 0 - representa nenhuma informação relevante produzida. 100 - representa informação relevante plenamente produzida.</b>			Preencha abaixo um valor entre 0 e 100				
26	C0	<b>Numa escala de 0 a 100, informe em que grau as auditorias operacionais, realizadas pelo TCM-RJ, produzem uma base relevante de recursos de informação - clara, tempestiva e pertinente - que possibilita a avaliação e o controle efetivo sobre a administração por todos aqueles que tenham direito a exercê-los.</b>					

<b>4- QUESTÕES - COMPORTAMENTO DA SOCIEDADE E O PROVIMENTO DE INFORMAÇÕES</b>			<b>Marque um X na escala</b>				
27	D1	A sociedade compreende que custeia o serviço público por meio de seus impostos e que, portanto, a atuação dos governantes e gestores deve decorrer da vontade dela, tendo em vista que os representantes são escolhidos para maximizar o bem-estar público.	1	2	3	4	5

28	D2	A sociedade carioca demonstra interesse em obter informações que constam das auditorias operacionais, tais como: resultados alcançados, efetividade dos processos de gestão e a produção dos efeitos pretendidos pelas políticas públicas.	1	2	3	4	5
29	D3	A sociedade reconhece que a informação representa um elemento fundamental para a verificação do alinhamento dos governos ao interesse público.	1	2	3	4	5
30	D4	O cidadão comum carioca detém competências suficientes para compreender e interpretar corretamente as informações constantes dos relatórios das auditorias operacionais	1	2	3	4	5
<b>A questão abaixo utiliza escala de 0 a 100: 0 - representa nenhum provimento de informações. 100 - representa provimento pleno de informações.</b>							Preencha abaixo um valor entre 0 e 100
31	D0	<b>Numa escala de 0 a 100, informe em que grau as auditorias operacionais têm atingido o objetivo de informar a sociedade carioca sobre os resultados alcançados pela atuação da gestão pública e sobre demais aspectos operacionais relevantes.</b>					

**Fim do questionário. Obrigado pela sua contribuição!**

## APÊNDICE B - Análise de correspondência múltipla

Promover avaliações com base em comparações múltiplas a partir de grande quantidade de dados, dentre os quais os obtidos por meio de aplicação de questionários, requer técnicas que transcendam os métodos oferecidos pela estatística univariada. Nessa perspectiva, o exame concomitante do conjunto das variáveis torna-se possível por meio da utilização de técnicas oferecidas com amparo na análise multivariada.

Denomina-se análise de correspondência (AC) a metodologia de análise exploratória direcionada a identificação de associações entre variáveis categóricas, da qual resulta, conforme Neves, Pessanha e Santos (2012) uma representação geométrica das similaridades (correspondências) presentes em uma tabela de frequência ou contingência (contagens).

A utilização da AC permite evidenciar relações que não seriam identificadas em um exame feito aos pares de variáveis, porquanto proporciona uma análise simultânea de todas as variáveis em estudo, com base em uma estrutura subjacente reduzida, no entanto, representativa do conjunto completo de variáveis.

A técnica possibilita, sobretudo, a visualização gráfica das relações mais importantes de um grande conjunto de informações, a partir da simplificação da estrutura da variabilidade dos dados multivariados com a redução da dimensão das variáveis categóricas, preservando a representação dos dados originalmente obtidos.

Utiliza-se, portanto, uma tabela de contingência para determinar o grau de associação global entre linhas e colunas e na decomposição do valor singular de uma matriz retangular, representando graficamente as linhas e as colunas como pontos em espaços vetoriais de pequena dimensão.

A análise de correspondência múltipla (ACM) caracteriza-se como uma extensão da análise de correspondência simples, voltada à observação de mais de duas variáveis categóricas, conformadas em tabelas de contingência com múltiplas entradas.

Nessa linha, explicam Greenacre e Blasius (2006) que a ACM utiliza fundamentalmente conceitos geométricos e se vale do método estatístico do qui-quadrado. Com isso, corresponde também a uma técnica de redução de dados, visto que os submete a sucessivas transformações matemáticas com o objetivo de converter a complexa estrutura multifacetada e relacional inicial num espaço representativo que visa a preservar adequadamente a base original de dados ao mesmo tempo que permite extrair escores representativos das associações das variáveis categóricas.

A tabela de entrada, sujeita a aplicação da ACM, corresponde a uma matriz multidimensional na qual se dispõem  $n$  indivíduos ou objetos, que correspondem às linhas da matriz ( $X$ ), relacionados a variáveis de natureza qualitativa. A ilustração da Tabela 6, relativa ao Construto I do questionário, representa, em cada linha, as respostas dos auditores entrevistados às 07 (sete) primeiras questões (Q1 a Q7), assinaladas cada qual com base na escala *Likert* (DT, DP, NDNC, CP e CT codificadas, respectivamente, por números inteiros entre 1 e 5).

Tabela 6 – Tabela de contingência (matriz  $X$ ).

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7
Auditor 1	4	4	5	5	4	5	5
Auditor 2	3	5	5	5	4	3	3
Auditor 3	3	5	5	4	4	3	3
Auditor 4	4	4	5	4	3	4	3
Auditor 5	2	4	4	2	2	2	3
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
Auditor 105	2	2	2	2	2	2	5

Fonte: O autor, 2019.

A partir da tabela de contingência, como passo inicial da aplicação da ACM, é necessário construir uma matriz binária, que consiste na transformação da tabela de dados categóricos ( $X$ ), em uma matriz ( $Z$ ) formada por elementos binários, também denominada como matriz de indicador multivariado (IZENMAN, 2008).

Tabela 7 – Modelo de matriz binária para aplicação da ACM (matriz  $Z$ ).

	Q1					Q2					Q3					Q4					Q5					...	Q7				
Auditor 1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	...	0	0	0	0	1
Auditor 2	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	...	0	0	1	0	0
Auditor 3	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	...	0	0	1	0	0
Auditor 4	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	...	0	0	1	0	0
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	
Auditor105	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	...	0	0	0	0	1

Fonte: O autor, 2019.

A Tabela 7, composta por códigos binários, apresenta, no caso em estudo, nas linhas as respostas fornecidas por cada um dos auditores entrevistados e nas colunas as categorias das variáveis. Cada categoria é codificada com “1” se corresponder a resposta fornecida pelo auditor ou “0” caso não represente a opção da escolhida com base na escala *Likert* para a questão formulada. Nas lições Greenacre e Blasius (2006), a matriz binária corresponde a base para a geração da matriz de Burt (BURT, 1950).

Tabela 8 – Matriz de BURT.

	Q1					Q2					⋮	Q7				
Q1	4					0	1	1	1	1		0	0	0	0	4
		7				0	2	0	5	0		0	0	2	1	4
			10			0	0	2	4	4		2	0	2	2	4
				55		0	2	5	30	18		3	2	14	11	25
					29	0	1	1	12	15		3	2	4	7	13
Q2	0	0	0	0	0	0						0	0	0	0	0
	1	2	0	2	1		6					0	0	2	1	3
	1	0	2	5	1			9				1	0	1	2	5
	1	5	4	30	12				52			2	3	13	12	22
	1	0	4	18	15					38		5	1	6	6	20
⋮																
Q7	0	0	2	3	3	0	0	1	2	5		8				
	0	0	0	2	2	0	0	0	3	1			4			
	0	2	2	14	4	0	2	1	13	6				22		
	0	1	2	11	7	0	1	2	12	6					21	
	4	4	4	25	13	0	3	5	22	20						50

Fonte: o autor, 2019.

A matriz de Burt, apresentada na Tabela 8, corresponde a uma matriz quadrada e simétrica com dimensão igual ao total de categorias, resultante do produto entre a matriz  $Z$  e sua transposta ( $Z^T Z$ ). A sua estrutura é composta por matrizes diagonais que possuem os totais das colunas da matriz binária (Tabela 07) e, ainda, por tabelas de contingência situadas fora do bloco diagonal que revelam as associações entre duas variáveis categóricas. (GREENACRE; BLASIUS, 2006).

A partir desta base, ainda conforme Greenacre e Blasius (2006), padronizações são realizadas por meio das frequências relativas marginais (massas) de linhas e colunas, gerando

uma matriz de correspondência padronizada. Em seguida, com o objetivo de encontrar o espaço que melhor represente o conjunto de pontos referentes às linhas e às colunas, utiliza-se um algoritmo de decomposição por valores singulares para fatorar a matriz de correspondência padronizada em diferentes matrizes, permitindo a obtenção das coordenadas e da inércia decorrentes dos perfis de linha e de coluna.

A inércia representa a medida de variabilidade dos dados, sendo que cada uma das linhas e colunas contribui para a inércia total. A inércia indica, portanto, a importância da linha ou da coluna para determinada dimensão, logo, ao analisar um conjunto de dados, busca-se identificar o menor número de dimensões que comportem a maior percentagem de inércia (CABRITA, 2012).

A técnica de análise de correspondência se revela útil para evidenciar a associação de variáveis categóricas especialmente mediante sua representação gráfica: o mapa perceptivo ou mapa de correspondência.

O referido mapa forma-se a partir da projeção das coordenadas principais de linha e/ou de coluna nos eixos ou dimensões que comportam a maior inércia, ou seja, a maior contribuição considerando a variabilidade dos dados (GREENACRE; BLASIUS, 2006).

A utilização de uma a três dimensões com maior inércia corresponde a uma redução do espaço total, que viabiliza graficamente a representação dos pontos, considerando a dificuldade em observá-los em planos com mais de três eixos. Assim, os pontos apresentam-se projetados como uma aproximação de suas exatas posições no espaço original de maior dimensionalidade.

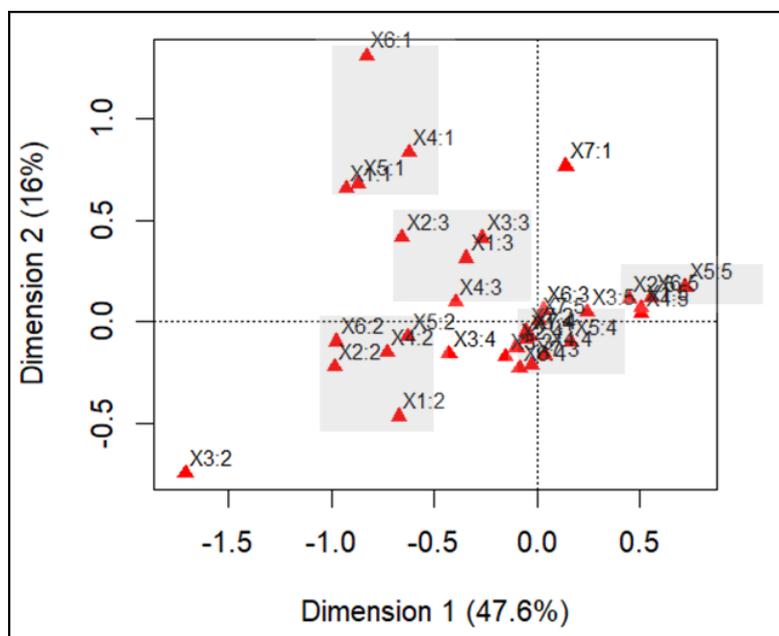
Desse modo, a visualização do mapa perceptivo possibilita identificar - a partir da nuvem de pontos formada pelos perfis de cada linha ou de cada coluna - a estrutura relacional existente, ou seja, as associações ou relações presentes entre as categorias das variáveis com base na observação do posicionamento dos pontos e no distanciamento entre eles (CABRITA, 2012).

As distâncias dos pontos no espaço Euclidiano proveniente da aplicação da ACM (proximidades ou distanciamentos entre as categorias das variáveis em estudo), podem revelar relações de associação (similaridades) ou de oposição (dissimilaridades).

A aplicação ACM neste estudo recaiu sobre os perfis de coluna (categorias de respostas), pois buscou-se fundamentalmente analisar a validade do instrumento de avaliação de cada construto (questionário) com base na sua aplicação, a partir da associação dos fatores e níveis de respostas (COLUGNATI, 2001). A Figura 12, gerada a partir da tabela de contingência e com o suporte do programa computacional R (R CORE TEAM, 2017), ilustra

o resultado da ACM proveniente da aplicação sobre os pontos ou perfis de coluna, relativos ao questionário do construto I.

Figura 12 – Modelo de Mapa perceptual ou de correspondência do construto I



Legenda: Mapa de correspondência do construto 01, relativo à capacidade institucional do TCM-RJ. Fatores do estudo foram: as questões X1, X2, X3, X4, X5, X6 e X7, conforme Tabela 6 8, obtidas a partir de respostas de 1 a 5, em escala *Likert*. A nomenclatura “X5:5”, por exemplo, significa a questão 5 (Q5), com resposta 5 da escala *Likert* (concordância total).

Fonte: O autor, 2019.

O mapa de correspondência que compõe a Figura 12 é formado pela projeção das coordenadas principais de coluna nas duas dimensões (eixos) de maior inércia (maior contribuição para a variabilidade dos dados).

A utilização da ACM, no contexto deste estudo, teve por objetivo a validação de cada um dos instrumentos (questionários) aplicados no âmbito dos quatro construtos pesquisados, em outros termos, se as variáveis observáveis estão consistentes e, logo, medindo aspectos afins.

Considerando este propósito específico, foram realizadas as análises dos mapas de correspondência provenientes da aplicação da ACM nos questionários respondidos em cada construto, conferindo ênfase aos seguintes aspectos destacados na literatura: (i) o grau concentração da inércia do primeiro eixo fatorial (horizontal), (ii) a ordem e o posição dos

elementos ao longo dos eixos (COLUGNATI, 2001; GREENACRE; BLASIUS, 2006; NEVES; PESSANHA; SANTOS, 2012).