

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO

Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica (PIBIC)

Mensuração de desempenho e Accountability: o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) sobre uma perspectiva institucional

Autor: William Silva Souza

Orientadora: Juliana Bonomi

São Paulo – SP

2019

## **Resumo**

Este artigo busca compreender a relação entre mensuração de desempenho e accountability a partir do estudo do TCESP e seu Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM). Sobre uma perspectiva institucional e de path dependence o presente artigo demonstra que o IEGM é um ferramenta que faz parte de o sistema de auditoria do Tribunal e, portanto, faz parte de uma ampliação funcional da instituição.

## **1- Introdução**

A mensuração da performance das instituições é parte de uma agenda onde as demandas da sociedade devem se encontrar com a oferta de serviços públicos de qualidade. Nessa agenda, os sistemas de mensuração de performance são parte do processo de accountability e têm sido uma prática crescente no campo da administração pública (Modell, 2004), dado a constante demanda da população por serviços de qualidade e, portanto, por uma maior profissionalização da gestão pública. Essa demanda por profissionalização trouxe à tona a necessidade de importar práticas comuns do setor privado, como a mensuração do desempenho e a gestão do serviço público.

Ao mesmo tempo, a democracia no último século estimulou o crescimento de um enorme campo de pesquisa sobre como o serviço público é responsabilizado, um processo comumente conhecido como prestação de contas. Segundo Romzek e Dubnick (1987), a responsabilização do setor público envolve os meios utilizados por órgãos públicos e funcionários públicos para lidar com o mais diversificado conjunto de expectativas geradas dentro e fora da organização. Assim, trata-se de responder às instituições de supervisão e órgãos de controle, bem como diretamente aos cidadãos.

Segundo Campos (1990), a accountability tornou-se uma questão de democracia e sua intensidade em um determinado país uma proxy do avanço da fase democrática. O autor também argumenta que, com a já citada complexificação dos deveres e estrutura do governo, a necessidade de proteção do cidadão a partir desse estado também aumentou. A responsabilidade, portanto, traduziria essa relação de proteção e supervisão entre o aparato estatal e os cidadãos.

O processo eleitoral é um dos momentos mais importantes de responsabilização: é quando os cidadãos expressam sua aprovação ou desaprovação dos políticos, concedendo a eles (ou seus aliados) outro mandato ou negando-o. Este processo, juntamente com outros que dizem respeito a essa vigilância cidadã relacionada ao estado, são chamados de accountability vertical (Schillemans, 2010).

Uma importante premissa de responsabilização é que essa capacidade de resposta dos funcionários eleitos aos cidadãos deve ocupar um lugar central em uma sociedade democrática muito além do processo eleitoral, desempenhando um papel importante no período entre as eleições. Essa situação desejada pode ser alcançada por meio da accountability horizontal, a dinâmica que consiste em órgãos estatais, legitimados por sua expertise e pessoal profissional, que supervisiona as agências do governo (Kenney, 2003). O tipo de controle feito por essas instituições, como o Tribunal de Contas do Brasil (TC), é muito importante na definição de

como o governo gerencia suas próprias políticas. Um controle baseado em regras tradicionais estimula uma administração pública burocrática e ineficaz e um moderno controle baseado em resultados exercido pela CT é capaz de induzir uma gestão pública mais eficaz, dinâmica e baseada em resultados (Groisman e Lerner, 2006).

Ao mesmo tempo, a democracia no último século estimulou o crescimento de um enorme campo de pesquisa sobre como o serviço público é responsabilizado, um processo comumente conhecido como prestação de contas. Segundo Romzek e Dubnick (1987), a responsabilização do setor público envolve os meios utilizados por órgãos públicos e funcionários públicos para lidar com o mais diversificado conjunto de expectativas geradas dentro e fora da organização. Assim, trata-se de responder às instituições de supervisão e órgãos de controle, bem como diretamente aos cidadãos.

Sendo o Estado moderno executor de políticas públicas e avaliador de seus próprios serviços a partir de órgãos de controle como o Tribunal de Contas a mensuração da performance dos serviços públicos é um dos fatores que garantem a qualidade desses serviços e traduzem aspectos da accountability na prática. Nesse contexto, o presente trabalho buscará compreender se o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo faz uso de um sistema de mensuração de performance e como esse sistema é utilizado para a tradução de pelo menos parte do conceito de accountability para o “chão de fábrica” da administração pública.

## **2- A transição dos controles clássicos para o controle por resultados**

A avaliação de desempenho público e a responsabilização por resultados se sustenta em uma série de reformas administrativas e legais que criaram um ambiente propício para a sua implantação. Cabe citar a reforma do estado e a conciliação das políticas de ajuste fiscal com programas de modernização do setor público. A necessidade de se gastar melhor, ou seja, mais com menos, traz a necessidade de um novo tipo de controle. Além disso, foi importante o movimento de ressignificação e de centralização da satisfação dos cidadão-usuários, juntamente com níveis crescentes de eficiência na prestação de serviços públicos. Por fim, o controle interno da administração como um instrumento de gestão e a participação social no controle governamental, também foram relevantes na criação de uma realidade sócio-político-institucional que permitiu o surgimento e o estabelecimento do controle por resultados.

Outra abordagem interessante é a de Michael Barzelay que, na tentativa de fazer a distinção entre auditorias tradicionais, auditorias de desempenho e outros tipos de avaliação, utiliza-se tanto de aportes organizacionais como psico-sociais. Barzelay trata dos chamados

Modelos Cognitivos Idealizados (MCI's) em relação ao que é avaliação, o que é controle e o que é auditoria. São, de certo modo, abordagens psicológicas, linguísticas e discursivas da atividade fiscalizatória e de controle. Os modelos cognitivos não comportam somente o que se entende por auditoria e avaliação, mas também o que se compreende por governo, seu funcionamento e o que se entende por boas políticas.

Primordialmente, os MCI's estão embutidos nos conceitos e nas definições de cada tipo de controle e são parte fundante de seu significado e atuação. O modelo mental de governo e controle da auditoria tradicional - controle clássico - por exemplo, é o da máquina burocrática e de processos de trabalho padronizados. Já o MCI inserido na avaliação de programas minimiza a importância do funcionamento interno das organizações governamentais e ressalta a influência do desenho e implementação de programas sobre as condições sociais problemáticas. Essas diferenças de modelos cognitivos, sobre as quais Barzelay (2002) decorre de maneira detalhada em seu artigo *Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE*, determinam, em última instância, como se operará a avaliação. O autor também trata das diferenças de frequência dos distintos tipos de auditoria nos países da OCDE, explicando a relação destas com elementos políticos e institucionais, por exemplo, como o lugar que o órgão de revisão ocupa na estrutura da administração pública pode influenciar o modelo de auditoria adotado.

Tratando do caso brasileiro, de um ponto de vista mais geral, é possível afirmar que houve dois marcos legais determinantes para que a administração pública brasileira caminhasse para um modelo de gestão menos burocratizado e um modelo de controles voltado a resultados: a Constituição Federal de 1988 e a Reforma do Aparelho do Estado de 1995 (Pinho e Sacramento, 2009). A CF/88 torna institucional a participação social na gestão das políticas públicas e no controle dos agentes públicos e a Reforma do Estado adota (ou tenta adotar) um modelo gerencial da administração pública, voltado para aspectos como desempenho e excelência na prestação de serviços públicos (a visão do cidadão como um usuário de políticas).

Não é possível estudar controles da administração pública brasileiros sem tratar dos Tribunais de Contas. Como mostram Loureiro, Teixeira e Moraes (2009), a crise fiscal dos anos 1990, que obrigou o Estado a fazer mais com menos, ser mais efetivo, prestar serviços públicos de melhor qualidade e ser mais transparente e responsivo, tornou necessário o desenvolvimento institucional dos órgãos de controle, de modo que estes fossem suficientemente capazes de fiscalizar e avaliar um Estado que caminhava no sentido da alteração de seu paradigma fundante, de um modelo burocrático-weberiano para um modelo

gerencial. De modo prático, isso se traduziu, dentre outras mudanças, na atribuição da competência de análise de desempenho às cortes de contas brasileiras. Dentre essas modificações, também cabe ressaltar a diminuição do número de conselheiros dos TC's indicados pelo chefe do executivo, diminuindo o aparelhamento deste órgão de controle.

Importante citar que a Lei de Responsabilidade Fiscal, sancionada no início dos anos 2000, também foi importante na caminhada em direção a um modelo gerencial. Assim como a administração pública brasileira caminhou para um modelo gerencial, mas não o atingiu por completo, isso também ocorreu no âmbito dos controles: os tribunais de contas realmente mudaram, mas longe de atingir um tipo ideal de controle por resultados. Cabe ressaltar que esse insucesso parcial foi resultado de resistências institucionais, sistemas de vetos e da dinâmica que se estabeleceu entre aqueles que advogaram pelas mudanças e os que defenderam permanências (Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009).

A discussão de accountability democrática e de controles à atuação estatal é extremamente complexa e ampla e não se resume somente aos aspectos fiscalizatórios. É uma temática que abrange modelos de estado e, principalmente, modelos de gestão pública. Percebe-se que as mudanças para melhor neste âmbito não devem ocorrer primeiro na gestão e depois no controle, ou vice-versa. É por essa razão que de nada adianta pensar somente em mudanças na gestão para depois tentar adequar os órgãos de controle, como os Tribunais de Contas, a essa nova realidade. É necessário um pensamento e estratégia conjuntos e simultâneo.

O conceito de “Performance measurement system design” (Neely, Gregory e Platts, 1995) diz respeito ao processo de quantificar a ação, onde a medição é o processo de quantificação a ação que leva ao desempenho. Além disso, utiliza-se a definição como o processo de quantificar a eficiência e a eficácia da ação ou como uma métrica usada para quantificar a eficiência e/ou eficácia de uma ação. Pela descrição dos autores, “A eficácia refere-se à medida em que os requisitos do cliente são atendidos, enquanto a eficiência é uma medida de quão economicamente os recursos da empresa são utilizados ao fornecer um determinado nível de satisfação do cliente.”. Outro ponto abordado pelo estudo é que o sistema de mensuração de performance pode ser entendido a partir de três níveis: (1) as medidas individuais de desempenho; (2) o conjunto de medidas de desempenho e (3) a relação entre o sistema de medição de desempenho e os ambientes em que operam.

Outras visões sugerem dois tipos básicos de medida de desempenho em qualquer organização - aquelas relacionadas a resultados - competitividade, desempenho financeiro - e aqueles que se concentram nas determinantes dos resultados - qualidade, flexibilidade, utilização de recursos e inovação. Isso sugere que deve ser possível construir estruturas de

mensuração de desempenho em torno dos conceitos de resultados e determinantes. A estrutura mais conhecida é a de Kaplan & Norton (1992), o “balanced scorecard”, que é baseado no princípio de que um sistema de medição de desempenho deve fornecer aos administradores informações suficientes para responder questões relativas a perspectiva (a) financeira; (b) interna; (c) do cliente; (d) de inovação. Há também a estrutura proposta por Keegan (1989) - a matriz de medição de desempenho – em que como no “balanced scorecard”, a sua força reside na forma como procura integrar diferentes dimensões de desempenho, e o fato de que ele emprega os termos genéricos como “Interno”, “externo”, “custo” e “sem custo” aumentam sua flexibilidade. Isto é, a matriz de medição de desempenho deve ser capaz de acomodar qualquer medida que se enquadra no quadro fornecido pelo “balanced scorecard”.

Após compreender o papel dos sistemas de medição de performance, deve-se compreender a análise das dinâmicas do sistema de performance proposto por Bititci (2000) em que se coloca em pauta se o conhecimento existente, expresso na forma de modelos é suficiente para criar um sistema de medição de desempenho dinâmico a fim de ter algum uso prático. O estudo indica que um sistema dinâmico de medição de performance deve ter um monitoramento externo e interno, pelo fato de haver muitas mudanças externas e internas no ambiente de uma organização; um sistema de revisão a fim de responder às mudanças encontradas nos monitoramentos e por fim um sistema interno de implementação para mudar os objetivos e prioridades. Além disso, o estudo compreendeu que o setor privado requer dois fatores para que haja um sistema dinâmico: estruturas de controle e uma plataforma de TI.

Para Bourne e Mills (2000) a implementação de um sistema de medição de desempenho é dividida em três momentos: o desenho do sistema; a implementação e o seu devido uso. A definição da fase considerada como desenho pode ser dividida como a identificação de objetivos importantes e o próprio desenho de medidas. Sobre a implementação, é definida como a fase em que os sistemas e procedimentos são colocados em prática para coletar e processar os dados que permitem que as medições sejam feitas regularmente. Já o uso é dividido em duas subcategorias: a garantia do sucesso da estratégia de implementação e o feedback que garanta a melhoria do processo. Além disso, eles apontam obstáculos a fase de implementação como o fato de haver resistência à medição e problemas de sistemas computacionais, por exemplo. Portanto, é sugerido um processo regular de revisão de medição de desempenho que enfoca os aspectos-chave das metas, mede as definições e o conjunto de medidas

Após essa breve introdução ao entendimento de processos pela literatura clássica, há, então, a abordagem direcionada ao setor público. Kravchuk e Schack (1996) abordam a mudança de perspectiva nos Estados Unidos, a partir de 1993, com a promulgação do

Government Performance and Results Act of 1993(GPRA), exigiu que todos os departamentos e agências federais desenvolvessem, até 30 de setembro de 1997, planos estratégicos de cinco anos vinculados a resultados mensuráveis por meio de uma série de planos anuais de desempenho, exigidos pelo governo a partir do ano fiscal de 1999. Os planos de desempenho devem abranger cada atividade do programa estabelecida no orçamento da agência, com indicadores de desempenho específicos e metas "objetivas, quantificáveis e mensuráveis". O artigo "Designing Effective Performance-Measurement Systems under the Government Performance and Results Act of 1993" busca conceber uma estratégia para lidar com a complexidade governamental delineando alguns princípios fundamentais de projeto para a engenharia de sistemas eficazes de medição de desempenho a partir do olhar de uma nova regra no contexto governamental americano. Inicialmente, os autores apresentam desafios referentes a modelos de performances que são gerais, mas também alinhados ao contexto público. Esse reconhecimento sugere aos autores reforçar os princípios que regem o desenho de medidas de performance como (1) a formulação de uma missão, estratégia e objetivos claros e coerentes, (2) a necessidade de envolver os principais usuários e clientes na fase de design e desenvolvimento, (3) racionalizar a estrutura programática como um prelúdio para a medição, (4) desenvolver vários conjuntos de medidas para vários usuários, conforme necessário, (5) considerar os usuários e sistemas ao longo do processo. O texto também aborda a importância do mote "medir para gerir", reverberado pela frase em inglês "You can't manage what you don't measure." Esse pensamento, segundo os autores, é importante para construção do raciocínio básico a fim de fortalecer a alocação de recursos do governo e as capacidades administrativas de tomada de decisões..

No entanto, os efeitos do aumento da complexidade no espaço da implementação, tanto externamente quanto dentro do próprio mecanismo de prestação de serviços, ameaçam diretamente as premissas críticas do processo de decisão racional-analítica. Essas ameaças emergem dos impactos da complexidade na administração do programa: funções objetivas indeterminadas, múltiplas camadas administrativas, problemas de lógica de ação coletiva, sobrecarga de sistemas e informações e o crescente escopo e escala das operações do governo. Com o aumento da complexidade, a subotimização tem sido empregada como uma estratégia explícita na organização pública, através de um processo de simplificação e descentralização da tomada de decisão (McKean, 1968). Outra complexidade governamental é a medição de desempenho em todo o sistema, dada a existência de multiprogramas que tem seus desafios particulares na obtenção dos graus necessários de "união". Portanto, o sucesso dos sistemas de medição de desempenho também depende de um sistema que trate da diversidade dos objetivos

do sistema, ao mesmo tempo em que fornece informações sobre eficiência e eficácia agregadas. Idealmente, essa estrutura deve medir entradas, processos, produtos e resultados, bem como a satisfação do usuário. Além disso, o sistema deve servir aos propósitos da avaliação contínua do desempenho e da avaliação a longo prazo.

Handfas e Souza (2019) observaram que boa parte dos estudos sobre accountability e mensuração de desempenho estudam mais a implementação e os resultados dos sistemas construídos do que sua relação com a prestação de contas e a tradução do conceito de accountability para a prática da administração pública. Esse fenômeno se mostrou uma falta de diálogo entre as duas literaturas (accountability e mensuração de desempenho) e acaba deixando de lado a discussão de responsabilizar o Estado perante a sociedade civil em relação aos resultados das avaliações de desempenho.

Nessa perspectiva o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) se destaca ao possuir o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM). Segundo o site oficial do TCESP esse índice tem como objetivo mensurar a “infraestrutura e os processos” das gestões municipais com o intuito de avaliar os serviços prestados pelas prefeituras (IEGM / TCESP, 2019). Como o objetivo do presente trabalho é compreender se o Tribunal de Contas de São Paulo possui um sistema de mensuração de desempenho e como esse sistema é utilizado, verificaremos a relevância do IEGM dentro da estrutura administrativa do TCESP a partir de entrevistas e análises bibliográficas sobre esse índice.

### **3- Metodologia**

O presente trabalho foi construído em duas partes. A primeira foi desenvolvida em parceria com o pesquisador Alexandre Handfas e os orientadores Gustavo Fernandes e Juliana Bonomi. Nesta parte desenvolveu-se uma robusta revisão de literatura a partir da seleção de 163 artigos de 7 jornais rankeados entre 3 e 4 na lista ABS de 2018 e na análise apurada de 37 artigos que se relacionavam com a literatura de mensuração de desempenho e accountability (Handfas & Souza, 2019). Após essa revisão chegamos ao resultado de que essas duas literaturas não dialogavam entre si e que a literatura de mensuração de desempenho é muito voltada para a mensuração de resultados advindos da implementação de um sistema e acaba deixando de lado a discussão sobre o quanto que esses sistemas também podem gerar mais impactos positivos para a prestação de contas e, em última instância, para a responsabilização dos agentes públicos frente a sociedade.

A segunda parte também contou com o suporte dos orientadores Gustavo Fernandes e Juliana Bonomi. A partir dessa fase a pesquisa tomou um rumo mais direcionado para a

compreensão do Tribunal de Contas como um órgão de controle que aparenta ter um sistema de mensuração de desempenho consolidado: o IEGM. Para isso foram entrevistados dois membros do TCESP e um membro do Tribunal de Contas do Paraná. Por motivos de ética de pesquisa seus nomes serão omitidos, sendo chamados respectivamente de Entrevistada 1, Entrevistada 2 e Entrevistado 3. As entrevistas foram feitas de forma semi estruturada, com 5 perguntas prévias e cada uma durou cerca de 20 minutos.

O presente trabalho também conta com uma análise bibliográfica que compreende a mensuração de desempenho no setor público sobre o prisma institucional, considerando-se o *path dependence* e o arranjo legal do Tribunal de Contas. Dessa forma, o TCESP será observado a partir dos modelos gerais de Staphenurst & Titsworth (2001) e dos mecanismos de desenvolvimento institucional de Loureiro, Teixeira, & Moraes (2009).

## **4- Resultados**

### **4.1- O contexto institucional do TCESP**

Staphenurst & Titsworth (2001) definiram a existência de três modelos gerais de auditoria: Napoleônico, Westminster e Colegiado. Os autores definiram esses tipos ideais com base na atuação, no grau de independência e na abrangência de funções dos diferentes órgãos de controle espalhados pelo mundo.

O sistema napoleônico é definido como tendo uma suprema instituição de auditoria, chamada de *cour des comptes* (tribunal de contas) que tem autoridade judicial e administrativa e é independente dos poderes legislativo e executivo. A instituição é parte integrante do judiciário, fazendo julgamentos sobre a conformidade do governo com leis e regulamentos, bem como garantindo a eficiência dos gastos públicos. No modelo tradicional o Tribunal de Contas audita todos os órgãos de governo de forma autônoma.

Por sua vez, o sistema de Westminster é composto pelo gabinete do auditor geral e é um órgão independente que se reporta ao parlamento. Composto de auditores profissionais e especialistas técnicos, o escritório envia relatórios periódicos sobre as demonstrações financeiras e operações de entidades governamentais, embora com menor ênfase na conformidade legal e mais voltado a resultados. O escritório não possui função judicial e deve reportar para outras autoridades exercerem a prerrogativa de controle e punição de atos ilícitos.

O sistema colegiado se assemelha ao modelo de Westminster, na medida em que é independente do executivo e ajuda o parlamento a realizar sua função de supervisão.

Normalmente é estruturado a partir de um conselho de auditoria composto de uma comissão de auditoria e um escritório executivo geral. O presidente do conselho é o auditor geral e o principal objetivo do conselho é analisar os gastos e receitas do governo e relatar suas descobertas ao parlamento.

Compreende-se que o Brasil possui um sistema calcado no modelo napoleônico e voltado mais para os controles clássicos, baseados na legalidade e no controle. Sendo assim, o TCESP deve ser compreendido como parte de um contexto onde existem 33 Tribunais de Contas (TCs) espalhados pelo Brasil e a consecução dos processos internos de cada Tribunal compreende a efetivação do ciclo de gestão financeira do Estado (Lino & Aquino, 2018). Este ciclo corresponde a uma série de rotinas institucionais que direcionam o comportamento da burocracia no uso do recurso público para a execução de políticas de governo, compreendendo desde a preparação do orçamento até a mensuração dos resultados atingidos pelas políticas públicas (Campos & Pradhan, 1996). Ademais, esses órgãos de controle tiveram que se adaptar a uma série de reformas fiscais e administrativas no pós redemocratização, como o Plano Plurianual (PPA) as Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Nessa perspectiva, as práticas institucionais de cada Tribunal perpassam por atores e contextos distintos, dado que cada um possui um amplo grau de autonomia para executar suas auditorias (Arantes, Abrucio & Teixeira, 2005).

As organizações de auditoria regionais seguem de forma muito próxima a formação do Tribunal de Contas da União (TCU). Cada Estado na sua Constituição prevê a implantação do seu Tribunal de Contas regional e todas as tarefas de auditoria externa de governos são realizadas por servidores públicos contratados com estabilidade na carreira. Assim, os Tribunais de Contas no Brasil detêm o monopólio da auditoria de legalidade e desempenho para fins de controle externo.

Existem organizações como a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e o Instituto Rui Barbosa (IRB) que efetuam ações para diminuir a heterogeneidade dos TCs. No entanto, a independência dos tribunais também se configura como parte importante do processo de accountability, dado que a não interferência por parte dos auditados é imprescindível e, como já foi citado, cada Tribunal lida com contextos diversos. Podemos compreender a independência desses órgãos de controle a partir de dois primas: a independência organizacional e a operacional. A primeira diz respeito à não interferência de outras esferas de governo nas competências do órgão e à atuação isenta dos Conselheiros em relação a prefeitos, governadores e juízes federais. O segundo tipo de independência diz

respeito ao processo de auditoria em si para escolher o objetivo de cada auditoria e o que será reportado (Dye & Stapenhurst, 1998).

O uso de tecnologias da informação para a consecução das auditorias e dos processos cotidianos dos TCs também devem ser levados em consideração do ponto de vista institucional. A existência de ferramentas voltadas exclusivamente para a coleta, análise e apresentação dos resultados de uma auditoria têm sido cada vez mais comuns e abrangem um campo de pesquisa e inovação constante (Braun & Davis, 2003). Essas ferramentas têm sido categorizadas como “*Computer Assisted Audit Tools and Techniques (CAATs)*” e representam uma parte importante do conjunto de opções que os auditores possuem para avaliar o ciclo de gestão financeira do Estado.

Esses fatores institucionais e processuais culminam na elaboração dos relatórios de auditoria financeira, onde se manifestam as informações coletadas e analisadas pelos auditores. Esses relatórios são produzidos com o objetivo de detectar distorções financeiras e reportá-las, sendo julgados pelos Conselheiros que exercem função técnico-política (Arantes, Abrucio & Teixeira, 2005).

Observando a diferença do desenvolvimento institucional entre os 33 TCs, Lino & Aquino (2018) compreenderam que existem dois grupos diferentes de Tribunais. O primeiro diz respeito aos TCs que possuem apenas um ente jurisdicionado, ou seja, que fiscalizam apenas um ente federativo. Estes auditam apenas a capital ou o governo do estado, além do caso específico do Distrito Federal. Caracterizam-se por serem centralizados geograficamente e por possuírem maior relação número de auditores por órgãos jurisdicionados. De forma geral, esses Tribunais possuem maior interação com os atores locais, seja burocratas ou agentes políticos e enfrentam menos dificuldades para coletar dados referentes aos entes auditados.

O segundo grupo possui múltiplos entes da federação jurisdicionados a ele e esse fator culmina na dispersão geográfica e na multiplicidade de relações com diversos prefeitos, câmaras de vereadores, órgãos da administração direta/indireta e com a sociedade civil. Nesse grupo a eficiência na coleta de dados é essencial e existe a possibilidade de “ganhos de produtividade associados à automatização da coleta de dados” (Lino & Aquino, 2018). Nesse contexto, o TCESP se assemelha mais ao segundo grupo, dado que é responsável pelo patrimônio do Estado de São Paulo e de seus Municípios, exceto o município de São Paulo. Assim, a existência de um sistema de mensuração de desempenho que sirva às necessidades do TCESP deve levar em consideração todos esses fatores institucionais e, portanto, não pode ser compreendido como um método isolado.

## **4.2- Entrevistas**

As entrevistas foram feitas com base num questionário base, contendo as seguintes perguntas:

1. O IEGM é utilizado? Como?
2. Como é feita a coleta e atualização dos dados do índice?
3. É feita alguma verificação dos dados fornecidos pelos municípios?
4. Existe algum mecanismo de feedback dos gestores municipais com relação à utilização do IEG-M?
5. O IEG-M influencia na gestão dos municípios? Como?

A partir dessas perguntas o entrevistado estava livre para versar sobre suas impressões e experiências com relação ao IEGM. O intuito dessas entrevistas era compreender o papel do IEGM dentro da estrutura administrativa e institucional do TCESP, tendo como contexto a relação entre mensuração de desempenho e accountability. Nesse sentido as perguntas 4 e 5 objetivavam exemplificar o objetivo de análise com base em exemplos práticos e que demonstrasse a atuação do TCESP no cotidiano na administração pública.

### **1. O IEGM é utilizado? Como?**

A Entrevistada 1 enfatizou que o IEGM é “parte de um sistema de informações do TCESP” e que o uso desse índice fica a critério dos auditores “caso eles entendam ser pertinente e eficiente para a execução dos relatórios de auditoria”. A Entrevistada 2 afirmou que o índice é “bastante produtivo quando se planeja auditorias anuais, dado que serve como base para os auditores focarem nos municípios com os piores indicadores”. O Entrevistado 3 não conhecia de perto a realidade do TCESP, no entanto, trabalha no Instituto Rui Barbosa (IRB) e afirmou que o “IEGM é uma ferramenta inovadora e que deve ser utilizada por boa parte dos municípios, pois agrega e analisa informações que geram padronização e qualidade na produção dos relatórios de auditoria”. No entanto, este mesmo entrevistado disse que “nem todos os Tribunais utilizam o índice e a assimilação desse tipo de ferramenta normalmente é feita de forma gradual”.

### **2. Como é feita a coleta e atualização dos dados do índice?**

As entrevistadas 1 e 2 explicaram o processo de coleta dos dados de forma similar, descrevendo que um questionário é “enviado às prefeituras no começo do ano seguinte ao exercício anterior” e todos os municípios devem responder dentro do período estipulado. Quando questionadas sobre atrasos na entrega dos questionários ambas pareceram surpresas e

responderam que os gestores municipais não “costumam” atrasar. O Entrevistado 3 não conhece o processo interno do TCESP e não respondeu essa pergunta.

### **3. É feita alguma verificação dos dados fornecidos pelos municípios?**

A Entrevistada 1 afirmou que “os municípios são agrupados de acordo com um mapa de risco e os resultados desse mapa nos auxiliam na definição de prioridades. Assim, os municípios com piores resultados são auditados de forma mais minuciosa”. A entrevistada dois também explicou o mapa de risco, embora tenha salientado que “o papel do IEGM hoje é mais de suporte e mapeamento, embora eu acredito que vê-lo apenas como uma ferramenta de controle seja subestimá-lo de certa forma”. Esta entrevistada também observou que alguns municípios mandam dados “incongruentes” e, nesses casos, a verificação é feita de forma mais frequente. O Entrevistado 3 não falou diretamente sobre o caso de São Paulo, mas contribuiu dizendo que a “verificação dos dados às vezes é a maior dificuldade para os (Tribunais) que têm que auditar municípios longínquos com um orçamento restrito, como é o caso de Minas Gerais”, além disso “São Paulo é um grande exemplo de um Tribunal que consegue aplicar o questionário e fazer a verificação de boa parte dos dados de forma inteligente”.

### **4 & 5 - Existe algum mecanismo de feedback dos gestores municipais com relação à utilização do IEG-M? e O IEG-M influência na gestão dos municípios? Como?**

As perguntas 4 e 5 foram respondidas de forma conjunta pela maioria dos entrevistados e, portanto, suas respostas serão transcritas de forma unificada. A Entrevistada 1 afirmou que o feedback dos gestores “não é feito de forma direta, mas eu percebo que quando auditamos um município com um índice baixo num ano e depois o auditamos no outro na maioria dos casos eles melhoram, mesmo que ligeiramente”. Por outro lado, a Entrevistada 2 disse que “o IEGM mostrou-se bastante influente nos municípios, pois as gestões municipais sabem que vamos cobrá-las todos os anos, além de que os resultados expostos no site também servem como marketing político”. Com relação ao feedback dos gestores esta entrevistada também enfatizou que “não existem canais diretos, mas sempre ouvimos falar de prefeitos que buscam seguir os processos na risca depois de apresentar uma nota ruim no final do ano”. O Entrevistado 3 observou que “o processo de auditoria ainda é um processo bem top down no Brasil e o IEGM não é diferente, muitas vezes os auditores só percebem os impactos de seu trabalho a partir dos resultados transpostos pelos números dos índices”.

De forma geral as entrevistas revelaram que o IEGM ainda é uma parte dentro de todo o sistema de auditoria do TCESP, sendo uma ferramenta útil e em fase de experimentação. Os entrevistados expressaram altas expectativas com relação ao Índice, embora compreendam que

esse processo será incremental, dado que a mensuração de resultados não é o objetivo final dos TCs. O Entrevistado 3 finalizou a entrevista com essa mensagem “ o IEGM é uma boa ferramenta, mas o objetivo dos Tribunais atualmente é de prestar contas no molde dos controles clássicos e o Índice é um passo a frente disso”.

#### **4.3 O IEGM como processo de ampliação funcional**

Em trabalho seminal sobre a “Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente”, Loureiro, Teixeira & Moraes (2009) analisaram os TCs sobre o prisma dos “mecanismos de desenvolvimentos institucional”, sendo eles a superposição, a conversão funcional e a difusão institucional.

A superposição (*layering*) se dá pela pelo imbricamento de novas e antigas estruturas convivendo no mesmo espaço até que as novas estruturas se adaptem ao status quo vigente. Nesse contexto, os autores exemplificam as Escolas de Contas como novos espaços de poder paralelo ao colegiado dos conselheiros. Ademais, a conversão funcional diz respeito a redirecionamentos nas funções exercidas pelas instituições, havendo um período de transição onde a mesma instituição possui um direcionamento formal, seguido de formalmente e outro direcionamento na prática. Por outro lado, a difusão institucional diz respeito a replicação de fatores intrínsecos a uma instituição em outros contextos, seja de forma parcial ou integral. Nessa situação novas instituições são criadas ou completamente substituídas (Pierson, 2004).

Ao analisar os diversos arranjos institucionais dos TCs estes autores também cunharam o termo “ampliação funcional”, observando os seguintes processos:

Com relação aos mecanismos de *conversão funcional* (*functional conversion*), cabe destacar que, devido à própria natureza de órgão constitucional da República brasileira de controle das contas dos governantes, os TCs não experimentaram aquele processo, mas sim *o de ampliação funcional*, ao incorporarem novas funções. Além das atribuições trazidas pela LRF, pode-se citar ainda o treinamento de pessoal para atuar em novos quadros institucionais como os dos orçamentos participativos, das auditorias de desempenho e de avaliação de programa, as chamadas auditorias de natureza operacional (Anop). Com tais auditorias, os TCs não se concentram apenas, como ocorria antes, nos aspectos legais da aplicação dos recursos públicos. Eles passam a avaliar, também, os resultados das políticas públicas, desenvolvendo trabalho articulado com os gestores de tais políticas. Realizando o chamado controle concomitante e não apenas *a posteriori*, a ampliação funcional dos TCs tem efeitos para as políticas públicas ao permitir a correção de rota e consequente redução de eventuais prejuízos financeiros aos cofres públicos (Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009. Pág, 29)

Podemos observar, sobre a perspectiva institucional, que o IEGM faz parte de uma ampliação funcional do papel exercido pelos TCs no pós redemocratização e, portanto, segue convivendo com as velhas estruturas voltadas para os controles clássicos. Nesse sentido, não podemos considerar esse Índice como um sistema completo e fechado em si mesmo, mas como

parte de um sistema institucional que agrega dentro de si uma série de fatores e processos concomitantes.

### **Considerações Finais**

O presente trabalho buscou compreender o papel do TCESP dentro da lógica da accountability e da mensuração de desempenho como duas literaturas com uma grande riqueza de diálogos pouco explorados. Ao compreendermos a existência de um sistema de mensuração de desempenho imbricado em uma série de fatores institucionais como o IEGM, é possível percebermos que a construção de um sistema que mensure resultados na administração pública precisa perpassar por fatores institucionais e de path dependence, dado a natureza inerentemente histórica e constitutiva de instituições como os Tribunais de Contas.

A opinião dos atores envolvidos nesses processos também é um fator chave para a consecução de mudanças, pois a aderência deles é fundamental para o espraiamento das idéias e práticas se disseminarem. Assim, o IEGM é um bom exemplo de uma ferramenta que se encontra no bojo de uma ampliação funcional do TCESP, sendo uma prática que já se espalhou para outros Tribunais pelo Brasil.

No limiar dessas mudanças a prestação de contas denota se expandir para a implementação de um sistema de mensuração de resultados que vise medir a qualidade dos serviços prestados aos cidadãos. Esse processo aparenta ser incremental e compreender o impacto do IEGM para as gestões municipais pode se mostrar um caminho promissor. Observar as transformações na ponta pode refletir o ensejo de algumas gestões locais em melhorar seus Índices.

Além disso, investigar o papel dos auditores na inserção do IEGM na prática também pode trazer resultados inesperados, compreendendo-se a discricionariedade desses burocratas no dia-a-dia da gestão pública.

### **Referências**

Arantes, R. B., Abrucio, F. L., & Teixeira, M. A. C. (2005) A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais. *Revista do Serviço Público*, Brasília, Brazil: Enap, 56(1), p. 57-85.

Braun, R. L., & Davis, H. E. (2003). Computer-assisted audit tools and techniques: analysis and perspectives. *Managerial Auditing Journal*, 18(9), p. 725 - 731

Barzelay, M. (2002). Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. *Revista do Serviço Público*, 2, pp.5-35.

Bourne Mike, John Mills, Mark Wilcox, Andy Neely, Ken Platts, (2000) "Designing, implementing and updating performance measurement systems", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 20 Issue: 7, pp.754-771.

Dye, K. M., & Stapenhurst, R. (1998). *Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption*. Economic Development Institute World Bank.

Campos, E., & Pradhan, S. (1996). Budgetary Institutions and Expenditure Outcomes: Binding Governments to Fiscal Performance, *Policy Research Working Paper 1646*, The World Bank, Washington.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública (RAP)*. 1990; 24(2): 30-50.

GROISMAN, E. LERNER, E. Responsabilização pelos controles clássicos. In: L. Bresser-Pereira e N. Cunill Grau, ed. *Responsabilização na administração pública*. 1ª ed. São Paulo: CLAD/Fundap: 71-112/

Handfas, Alexandre & Souza, William Silva. Performance Measurement Systems (PMS) as a Tool to Translate Accountability to the Public Administration Factory Floor. In: Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, XLIII, 2019. Fortaleza.

IEGM / TCESP. Disponível em: <<https://iegm.tce.sp.gov.br/>>. Acesso em: 8 ago. 2019.

Kaplan, R.S. and Norton, D.P., "The balanced scorecard – measures that drive performance", *Harvard Business Review*, January-February 1992, pp. 71-9.

Keegan, D.P., Eiler, R.G. and Jones, C.R., "Are your performance measures obsolete?", *Management Accounting*, June 1989, pp. 45-50

Kenney Charles D. Horizontal Accountability: Concepts and Conflicts. In: Mainwaring, Scott. Welna, Cristopher (Orgs.). *Democratic accountability in latin America*. Oxford: Oxford

University Press, 2003. pp. 55-76.

Kravchuk, R.S. and Schack, R.W. (1996). "Designing Effective Performance-Measurement Systems under the Government Performance and Results Act of 1993." *Public Administration Review*: 348-358.

Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Moraes, T. C. (2009). Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos Tribunais de Contas no Brasil recente. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 43(4), p.739-772

LINO, André Feliciano; AQUINO, André Carlos Busanelli de. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Rev. contab. finanç.*, São Paulo , v. 29, n. 76, p. 26-40, Apr. 2018 .

MODELL, Sven. Performance Measurement Myths in the Public Sector: a Research Note. *Financial Accountability and Management*. 2004; 20(1): 0267-4424.

McKean, Roland N., 1958. *Efficiency in Government Through Systems Analysis*. New York: John Wiley and Sons.

Neely Andy, Mike Gregory, Ken Platts, (1995) "Performance measurement system design: A literature review and research agenda", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 15 Issue: 4, pp.80-116.

PIERSON, P. *Politics in time*. History, institutions and social analysis. Princeton University Press, 2004.

De Pinho, José Antonio Gomes. Sacramento, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? *REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA*, 43(6), PP. 1343-1368.

ROMZEK, B.S. DUBNICK, M.J. Accountability in the Public Sector: Lessons from the Challenger Tragedy. *Public Administration Review*. 1987; 47(3): 227-238.

SCHILLEMANS, Thomas. Redundant accountability: the joint impact of horizontal and vertical accountability on autonomous agencies. *Public Administration Quarterly*. 2010;

34(3): 300-337.

Stapenhurst, R., & Titsworth, J. (2001). *Features and Functions of Supreme Audit Institutions*  
Washington, DC: World Bank PREM.