



ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL STRICTO SENSU
MESTRADO PROFISSIONAL EM GOVERNANÇA E DESENVOLVIMENTO -MPGD

**O DESEMPENHO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS EM QUESTÃO:
MODELOS DE MEDIÇÃO DE RESULTADOS E SUA ADERÊNCIA
AOS PROPÓSITOS INSTITUCIONAIS**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

ALUNA: DENISE GOMEL
ORIENTADOR: ROBERTO ROCHA COELHO PIRES

BRASÍLIA
2023

**O DESEMPENHO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS EM QUESTÃO:
MODELOS DE MEDIÇÃO DE RESULTADOS E SUA ADERÊNCIA
AOS PROPÓSITOS INSTITUCIONAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Governança e Desenvolvimento da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP como requisito para obtenção do título de Mestre em Governança e Desenvolvimento.

Aluna: Denise Gomel

Orientador: Dr. Roberto Rocha Coelho Pires

BRASÍLIA

2023

G6331d Gomel, Denise

O desempenho dos tribunais de contas em questão: modelos de medição de resultados e sua aderência aos propósitos institucionais / Denise Gomel. -- Brasília: Enap, 2023. 92 f. : il.

Dissertação (Mestrado --Programa de Mestrado em Governança e Desenvolvimento) -- Escola Nacional de Administração Pública, 2023.

Orientação: Prof. Dr. Roberto Rocha Coelho Pires.

1. Tribunal de Contas. 2. Tribunal de Contas - Fiscalização. 3. Gestão de Desempenho. 4. Controle Externo. 5. Valor Público. I. Título. II. Pires, Roberto Rocha Coelho orient.

CDD 341.385

Bibliotecária: Elda Campos Bezerra – CRB1/1425



Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento

ATA DA BANCA DE DEFESA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DO CURSO DE MESTRADO PROFISSIONAL EM GOVERNANÇA E DESENVOLVIMENTO

Aluno (a): Denise Gomel

Ano de Ingresso: 2021

Título da Dissertação: O Desempenho dos Tribunais de Contas em questão: Modelos de medição de resultados e sua aderência aos propósitos institucionais.

Orientador: Prof. Dr Roberto Rocha Coelho Pires

Avaliador: Prof. Dr. Mauro Santos Silva

Prof. Dr. Marco Antônio Carvalho Teixeira

Avaliação:

[] Aprovado

[] Não aprovado. Reapresentação agendada para ____/____/____.

Brasília, 22 de agosto de 2023

DocuSigned by:

Mauro Santos Silva

9A892E4FFE7F4AD...

Avaliador

DocuSigned by:

[Signature]

04035CDFBC00408...

Avaliador

DocuSigned by:

Roberto Rocha Coelho Pires

713E2C0328ED0405...

Orientador

ENAP

MINISTÉRIO DA
GESTÃO E DA INOVAÇÃO
EM SERVIÇOS PÚBLICOS
DESENVOLVIMENTO E GESTÃO

GOVERNO FEDERAL
BRASIL
UNIDADE DE RECONSTRUÇÃO FEDERAL

AGRADECIMENTOS

Àqueles que fizeram minha pesquisa existir:

Colegas auditores que participaram dos 3 grupos focais e dividiram comigo suas experiências, angústias e esperanças;

Colegas dos 30 TCs que preencheram os questionários prontamente e incentivaram a pesquisa;

Colegas do TCE-PR, em especial da Coordenadoria Geral de Fiscalização, que pacientemente ouviram minhas idas e vindas da pesquisa, revisaram questionários e me auxiliaram nos contatos com outros TCs;

Meu orientador Roberto Pires que me apoiou neste desafio e provou que rigor técnico e suporte emocional são complementares.

Àqueles que fizeram meu curso de mestrado acontecer:

Meu coordenador no TCE-PR à época da inscrição para o curso de mestrado, Guilherme Vieira, que, mesmo diante da inexistência de política institucional de estímulo à capacitação acadêmica no TCE-PR, me incentivou e apoiou;

Colegas da turma de mestrado com os quais convivi nas aulas virtuais e se transformaram em companheiros reais e especiais;

Professores da ENAP que transformaram suas casas em salas de aula durante a pandemia.

Àqueles que fazem tudo ter sentido:

Thi, Vi, Lelê e David.

Obrigada a todos vocês!

“Essa história de *accountability* é muito linda, mas no papel, porque ela não chega aonde tem que chegar. Acho que a gente tem esse papel, sabe? De levar essa informação lá nos rincões mesmo, ser igual a música do Milton Nascimento: ir aonde o povo está. Se a gente não fizer essa conscientização, eu acho que é muito difícil a gente ter um papel de mudança na sociedade. A gente fica encastelado.”

Auditora de Controle de Tribunal de Contas, participante grupo focal (2023)

FIGURA

Figura 1 - Evolução da missão constitucional do controle externo brasileiro27

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Mensuração de resultado independentemente do tipo de auditoria58

Gráfico 2 - Tipologia por padrão operacional de mensuração de resultado62

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Perspectivas de desempenho35

Quadro 2 - Uso das informações.....39

Quadro 3 - Classificação de medidas.....42

Quadro 4 - Critérios amostra Grupo focal51

Quadro 5 - Perspectivas de propósito e medição de resultados76

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Tipo de auditorias realizadas54

Tabela 2 - Mensuração de resultado por tipo de auditoria57

Tabela 3 - Características da mensuração de resultado59

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AOPs	Auditorias Operacionais
Atricon	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BIRD	Banco Mundial
CF/88	Constituição Federal de 1988
CNPTC	Conselho Nacional de Presidentes dos Tribunais de Contas
EFs	Entidades de Fiscalização Superior
ENTC	Encontro Nacional dos Tribunais de Contas
GAO	Government Accountability Office
GF	Grupo Focal
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions, traduzido em português para Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
INTOSAI-P 12	Pronunciamento Profissional das Entidades Fiscalizadoras Superiores correspondente à NBASP 12 - Valor e Benefício dos Tribunais de Contas
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISCs	Instituições Superiores de Controle
ISSAIs	International Standard of Supreme Audit Institutions
MMD-TC	Marco da Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MQB	Manual de Quantificação de Benefícios Gerados pela Atuação dos Tribunais de Contas
NAO	National Audit Office
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria
NPM	New Public Management
ODS	Objetivos do Desenvolvimento Sustentável
PIB	Produto Interno Bruto
PROMOEX	Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros
QATC	Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas
SAI PMF	Supreme Audit Institutions – Performance Measurement Framework

TCE-ES	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
TCE-MG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCE-RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
TCEs	Tribunais de Contas Estaduais
TCMRio	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro
TCMs	Tribunais de Contas Municipais
TCs	Tribunais de Contas
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação

RESUMO

GOMEL, Denise. **O DESEMPENHO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS EM QUESTÃO: MODELOS DE MEDIÇÃO DE RESULTADOS E SUA ADERÊNCIA AOS PROPÓSITOS INSTITUCIONAIS**. 2023. Trabalho de conclusão de curso - Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento (MPGD). ENAP. Brasília, DF.

Esta dissertação tem como objetivo identificar como os Tribunais de Contas brasileiros mensuram o resultado de sua atuação de fiscalização e, em que medida as estratégias de medição adotadas se adequam ao papel contemporâneo do controle externo e ao discurso de entrega de valor à sociedade em geral. A pesquisa envolveu aplicação de questionário respondido por 30 dos 33 Tribunais de Contas brasileiros e, na sequência, a realização de 3 grupos focais com auditores de controle para o aprofundamento do estudo e plena caracterização dos achados obtidos via questionário. Sob a lente analítica da literatura de gestão por desempenho no setor público e mensuração de desempenho e, com base em estudos internacionais sobre medição de desempenho de órgãos de controle, realizou-se uma análise comparativa da prática de medição de resultados de fiscalização nos órgãos de controle brasileiros. Identificou-se que poucos Tribunais de Contas conseguiram implantar um método estruturado e consistente para medir os resultados de suas fiscalizações e, a tendência generalizada é a adoção da metodologia originalmente proposta pelo Tribunal de Contas da União e absorvida pelo Manual de Quantificação de Benefícios da Atricon. Mesmo existindo uma base metodológica comum para medição de resultados das fiscalizações, o estudo revela a coexistência, entre os Tribunais de Contas, de perspectivas distintas quanto aos propósitos do controle externo e, conseqüentemente, quanto à forma de aferir resultados da atuação. O controle de cunho orientativo e dialógico, via auditorias operacionais, bastante difundido internacionalmente, não é prática corrente no Brasil. Caso os Tribunais de Contas brasileiros passem a priorizar fiscalizações preventivas, preditivas, dialógicas e focadas no resultado dos serviços públicos, novos conceitos e estratégias de mensuração de resultados deverão ser incorporadas ao dia a dia desses TCs.

Palavras-chave: Tribunais de Contas; medição de desempenho; quantificação de benefícios; valor público.

ABSTRACT

This research aims to identify how the Brazilian Courts of Accounts measure the result of their audits and to what extent the adopted measurement strategies are related to the contemporary role of external control and the discourse of delivering value to society. The research involved a survey answered by 30 of the 33 Brazilian Courts of Accounts. Afterwards, 3 focus groups with auditors were realized to better understand and fully characterize the findings originated from the survey. Studies about performance management in the public sector and performance measurement in general were the reference for comparative analysis on the methods adopted by the different Courts of Accounts. International studies on SAI performance measurement were also considered on the analysis. It was identified that few Courts of Accounts implement a structured and consistent method to measure the results of their audits. In general, Brazilian Courts of Accounts adopt Brazilian Federal Courts of Accounts' methodology which was absorbed by Atricon's Benefits Quantification Manual. Even though there is a common methodological basis for measuring the results of audits, the research reveals different perspectives regarding the purposes of external control and methods for measuring performance results among Brazilian Courts of Accounts. Value for money audits, internationally widespread practice, is not a current practice in Brazil. New concepts and strategies for measuring audit results should be incorporated by Brazilian Courts of Accounts if their priority turns from legal and fraud control to improvement of government performance.

Keywords: Courts of Accounts; performance measurement; quantification of benefits; public value.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
2. CONTEXTUALIZAÇÃO.....	16
3. REFERENCIAL TEÓRICO	34
4. METODOLOGIA.....	44
5. QUADRO GERAL DA MEDIÇÃO DE RESULTADOS NOS TCS.....	53
5.1. Como os TCs fiscalizam?	53
5.2. TCs medem resultado de fiscalização?	56
5.3. Como os TCs medem resultado?	58
5.4. Reflexões e sugestões de melhoria do modelo	61
6. TIPOLOGIA OPERACIONAL DE MEDIÇÃO DE RESULTADO.....	62
7. A MEDIÇÃO DE RESULTADOS DO PONTO DE VISTA DO AUDITOR.....	64
7.1. Para que medir resultados?	65
7.2. Como medir resultados?	66
7.3. Atuação pedagógica e medição adotada são compatíveis?	71
8. PAPEL E RESULTADO DO CONTROLE: DIFERENTES PERSPECTIVAS	75
9. CONSIDERAÇÕES FINAIS	79
9.1. Limitações da pesquisa e agenda futura de pesquisa	81
9.2. Possibilidades para aprimoramento da mensuração de resultados	82
REFERÊNCIAS	84
APÊNDICE 1 – Questionário de pesquisa	87
APÊNDICE 2 – Roteiro de Grupo Focal	90

1. INTRODUÇÃO

Os Tribunais de Contas no Brasil têm passado por grandes transformações em sua forma de atuação, especialmente a partir de 1988 com a ampliação de suas atribuições na Constituição Federal. O fortalecimento do controle externo provocou um crescente questionamento sobre a fiscalização exercida pelos Tribunais de Contas, tanto com relação aos limites de sua atuação quanto à efetividade de seus resultados. Em decorrência deste questionamento, os Tribunais de Contas sentem-se constantemente ameaçados de extinção e buscam ser vistos como instituições que retribuem o valor investido em suas organizações.

Considerando este ambiente, o tema desta pesquisa é a **avaliação de desempenho dos Tribunais de Contas no Brasil**, o estudo foca nas estratégias utilizadas por estas entidades para mensurar os resultados de sua atividade de fiscalização. E isto, dentro do contexto dos objetivos macro declarados pelos Tribunais de Contas brasileiros de forma que, a análise das metodologias e critérios de avaliação de desempenho levará em conta o valor público que os Tribunais de Contas declaram, implícita ou explicitamente, pretender entregar.

Ainda que haja algum consenso sobre a necessidade de controle externo na administração pública, e mais, que este controle produz efeitos nas entidades controladas, não há clareza sobre os reais resultados das atividades realizadas pelos Tribunais de Contas. Não existem indicadores acerca da efetividade dos Tribunais de Contas e, atualmente, a percepção de auditores, auditados e sociedade acerca dos resultados decorrentes do controle é puramente intuitiva e baseada em senso comum.

As fiscalizações dos Tribunais de Contas contribuem para a melhoria da administração pública? Em que aspectos? Que tipo de fiscalização contribui mais para melhorar a gestão? E para aprimorar os serviços públicos?

As questões acima formam uma agenda de pesquisa e remetem a outros questionamentos possíveis acerca do papel dos órgãos de controle externo que, como se verá adiante com mais detalhe, pode variar consideravelmente a depender do modelo adotado em cada país. E ainda, independentemente do modelo de controle externo, há diferentes formas de fiscalizar a administração pública que variam desde

ações voltadas à repressão de desvios e responsabilização de gestores até àquelas com viés colaborativo.

Seja qual for o modelo de instituição de controle externo e as formas de fiscalização utilizadas, a medição dos resultados decorrentes da atuação destas instituições, sejam diretos ou indiretos, intencionais ou não, é um desafio no mundo inteiro, mas apenas recentemente começou a ser enfrentado.

No Brasil, é perceptível o esforço dos Tribunais de Contas em se colocar como instituições que retribuem o valor investido em suas organizações, o que acabou motivando iniciativas para desenvolvimento de metodologias de mensuração de resultados decorrentes das ações de fiscalização. Entretanto, o resultado prático deste esforço ainda não foi levantado de forma sistemática, tampouco as metodologias propostas foram examinadas de forma comparativa. Mais além, não há até o momento levantamento que mapeie a instituição e o grau de maturidade de processos de trabalho para mensurar e consolidar resultados de fiscalizações.

Estou interessada em saber como os diferentes Tribunais de Contas brasileiros têm enfrentado o desafio de prestar contas à sociedade sobre o resultado de sua atuação de fiscalização e quais métodos e critérios de medição de desempenho têm sido adotados. E, ainda, em que medida as estratégias de medição adotadas se adequam ao papel contemporâneo do controle externo e ao discurso recorrente de entrega de valor à sociedade em geral.

Considerando o contexto acima descrito, a questão que esta pesquisa pretende responder é **“Quais os principais modelos de medição de desempenho de resultado adotados pelos Tribunais de Contas brasileiros e quais são as possibilidades de aprimoramento para torná-los mais aderentes aos propósitos institucionais?”**

A estrutura deste trabalho compreende nove capítulos, além da seção com referências bibliográficas. Este primeiro capítulo introdutório apresenta o tema da dissertação e, dentre as vertentes da ampla agenda de pesquisa acerca do controle externo no Brasil, explicita a pergunta de pesquisa que direcionou o estudo.

O Capítulo 2 traz a contextualização do problema de pesquisa, apresentando as iniciativas de medição de resultados do controle externo, a correlação entre tais

iniciativas e o papel das instituições de controle e, explora as possibilidades de fiscalização da gestão pública nacional e internacionalmente.

O terceiro capítulo apresenta o referencial teórico no qual se ancorou a presente pesquisa em duas vertentes: estudos e autores que tratam de aferição de desempenho de forma geral e no serviço público e pesquisas desenvolvidas especificamente com relação à mensuração de desempenho de instituições de controle externo.

Na sequência, o capítulo 4 discorre sobre a metodologia e o desenho de pesquisa adotados, que envolvem dois momentos distintos e sequenciais de coleta e análise de dados quantitativa e qualitativa.

Os dados coletados via questionário e as análises deles decorrentes estão reunidos no quinto capítulo, que fornece uma visão geral sobre a forma de atuação de 30 dos 33 TCs brasileiros e, também, sobre a prática de mensuração dos resultados decorrentes das fiscalizações por eles empreendidas.

O Capítulo 6 sistematiza as análises do capítulo anterior estabelecendo uma tipologia da prática de mensuração de resultados do controle externo do ponto de vista operacional. As análises dos capítulos 5 e 6 decorrem da etapa quantitativa da pesquisa, realizada via questionário.

Na sequência, os capítulos 7 e 8 estão baseados na etapa qualitativa da pesquisa. O sétimo capítulo resume a percepção dos auditores participantes de 3 grupos focais acerca de conceitos de controle, função de TCs, propósitos institucionais e de mensuração de resultados, configurando um retrato da cultura de controle atual nos TCs no Brasil.

No Capítulo 8, fez-se um exercício de classificação, com base especialmente nos estudos de Van Dooren, Bouckaert e Halligan, acerca de duas vertentes de cultura de controle coexistentes no sistema nacional de controle externo brasileiro.

Por fim, o Capítulo 9 resume as principais conclusões do presente trabalho em face da pergunta de pesquisa proposta e considerando a lente analítica deste estudo.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO

Sistema de controle externo pressionado para demonstrar seu valor

É comum que instituições públicas sejam questionadas pela sociedade acerca de seu desempenho, o que, evidentemente, também ocorre com relação aos Tribunais de Contas que são constantemente pressionados a justificar sua existência e os recursos a eles direcionados.

Lima, ao tratar da evolução do controle externo no Brasil, relembra que “Há alguns anos, a crítica mais frequente aos tribunais de contas é de que não passavam de órgãos de adorno, que “faziam de conta” que fiscalizavam os governos” (2022, p.15). A este tipo de crítica foi se juntando outra acusação aos Tribunais de Contas: a hipertrofia. Filgueiras pontua que o fortalecimento das burocracias de controle no Brasil, a exemplo do Tribunal de Contas da União, ocorreu em face da “espiral de escândalos de corrupção” e da “grande desconfiança em relação às instituições” (2018, p.368). Neste ambiente de desconfiança generalizada nos governantes e instituições e de empoderamento das instituições de controle externo, Lima observa uma mudança de percepção na qual os órgãos de controle passaram a ser vistos como “órgãos que impõem temor a ponto de provocar retardos na administração” (2022, p.15).

Independentemente da crítica – inação ou hipertrofia – evidencia-se o desafio aos órgãos de controle externo para justificar sua atuação e comprovar bom desempenho em termos de resultados, em síntese, demonstrar seu valor.

Iniciativas para comprovar bom desempenho– MQB e MMD-TC

Os Tribunais de Contas brasileiros têm buscado enfrentar o desafio de demonstrar seu valor com o apoio de algumas instituições de suporte à atuação de controle que congregam membros e servidores desses Tribunais de Contas, em especial o Instituto Rui Barbosa (IRB) e a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon).

O IRB é uma associação que congrega todos os Tribunais de Contas brasileiros e tem como função aprimorar as atividades exercidas pelos TCs, por meio da promoção de estudos, pesquisas, capacitações, seminários e congressos. Um dos

principais objetivos técnicos do IRB é a implementação das Normas Brasileiras de Auditoria (NBASP) no sistema de controle externo nacional. As NBASPs estão alinhadas com as normas internacionais de auditoria, emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI¹), com as adaptações necessárias para convergir com o marco normativo brasileiro.

A Atricon, que também congrega os diferentes TCs brasileiros, foi criada em 1992 e declara que seu intuito é garantir a representação, a defesa, o aperfeiçoamento e a integração dos Tribunais de Contas e de seus Membros (Ministros, Conselheiros, Ministros Substitutos e Conselheiros Substitutos), visando aprimorar o Sistema de Controle Externo do Brasil em benefício da sociedade.

Ambas as entidades, atualmente, exercem um papel agregador dos diferentes TCs do Brasil e funcionam como uma “cola” entre os TCs subnacionais reforçando a ideia de um sistema de controle externo nacional.

Dois iniciativas de abrangência nacional para o aperfeiçoamento do sistema de controle externo nacional especificamente voltadas à avaliação de desempenho dos Tribunais de Contas foram patrocinadas pela Atricon, com o apoio do IRB: o Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC), iniciado em 2013 e o Manual de Quantificação de Benefícios Gerados pela Atuação dos Tribunais de Contas (MQB), publicado em 2020.

Como se verá de forma mais aprofundada na revisão de literatura, uma avaliação de desempenho pode envolver tanto aspectos relacionados aos processos de trabalho desenvolvidos pela instituição avaliada quanto focar nos resultados advindos de tais processos. Deste ponto de vista, o QATC é um método de avaliação de desempenho dos Tribunais de Contas bastante direcionado a questões de processo, ao passo que o MQB é totalmente voltado para a medição de resultados decorrentes do processo de trabalho de fiscalização.

¹ INTOSAI é acrônimo em inglês para *International Organization of Supreme Audit Institutions*, traduzido em português para Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. É uma instituição que congrega as entidades de fiscalização superiores-EFS de cerca de 200 países membros da ONU e atua para melhoria contínua do controle externo no mundo.

O QATC é composto por dois projetos: (i) Resoluções-Diretrizes e (ii) Marco da Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC). As Resoluções, construídas com a contribuição de membros e técnicos dos TCs brasileiros, estabelecem e dão publicidade a diretrizes a serem adotadas como referência no exercício do controle externo. O MMD-TC, que adota metodologia inspirada na *Supreme Audit Institutions – Performance Measurement Framework* (SAI PMF), da INTOSAI, constitui-se no principal instrumento de avaliação dos Tribunais de Contas do Brasil, incorporando as diretrizes da Atricon, as NBASP e as *ISSAIs*². Tal método de avaliação dos TCs teve uma edição piloto em 2013, segue sendo realizado bianualmente, e, apesar de seu resultado não ser divulgado entre os TCs ou para a sociedade, teve como efeito perceptível o esforço dos TCs para adequação tanto às diretrizes das Resoluções quanto às NBASP.

O MQB é a iniciativa da Atricon que objetiva uniformizar a medição de benefícios entre os TCs brasileiros (desconsiderando eventual possibilidade de resultados não benéficos) para demonstrar o valor das ações dos TCs para a melhoria da gestão pública à sociedade. De acordo com o Conselheiro Felipe Galvão Puccioni do TCM-RJ, coordenador do projeto, a grande pretensão do MQB é a mensuração das ações dos Tribunais de Contas com comparações que possam revelar o saldo produtivo numa relação custo-benefício. Puccioni (2020) apresenta o manual como “... uma ponte de aproximação com os cidadãos, sem sombra de dúvidas, os destinatários precípuos dessas ações”, evidenciando a preocupação em responder aos questionamentos da sociedade com relação ao desempenho dos Tribunais de Contas.

Por esta razão, o MQB prioriza a medição quantitativa - em especial a financeira - de forma a possibilitar cálculos que confrontem o custo financeiro de cada instituição ao benefício decorrente de sua atuação.

² ISSAI é acrônimo em inglês para *International Standard of Supreme Audit Institutions*, normas emitidas pela INTOSAI.

Conforme declarado na introdução deste projeto, meu interesse é estudar as estratégias de avaliação de desempenho do ponto de vista dos resultados da atuação dos órgãos de controle externo, portanto, o método proposto no MQB será um dos objetos de estudo da pesquisa. Por esta mesma razão, não pretendo incluir análises acerca do MMD-TC, mesmo considerando que, residualmente, algumas das dimensões propostas para avaliação possam tratar de aspectos de resultado. Importante pontuar que o MMD-TC, por ter iniciado há quase 10 anos e basear-se em experiência internacional já consolidada, constitui um processo de avaliação de desempenho mais maduro que o MQB cujo lançamento ocorreu há apenas 3 anos, em 2020.

Medição de desempenho x objetivos institucionais

Van Dooren, Bouckaert e Halligan ao tratar da gestão de desempenho no setor público, enfatizam a relação existente entre a medição, o uso e a incorporação de informações de desempenho. Segundo os autores, a medição consiste em coletar sistematicamente dados com algum propósito relacionado a desempenho, sendo que tal propósito pode decorrer de obrigações legais, contratuais ou mesmo de um objetivo institucional. A incorporação se refere a, intencionalmente, registrar em documentos e criar procedimentos para o uso de informações acerca do desempenho de forma que estas informações possam ser incorporadas ao “discurso e, finalmente, na cultura e na memória da organização” (2010, p.7, tradução nossa). A incorporação das informações acerca do desempenho é necessária, mas não suficiente para seu uso porque, para os autores, é preciso o estabelecimento de uma cultura de desempenho institucional.

Dubnick ao estudar a relação entre *accountability* e desempenho conclui que “desempenho se diferencia de um mero comportamento por implicar algum grau de intenção” (2005, p.391, tradução nossa), ou seja, desempenho seria um comportamento intencional motivado por um propósito.

A relação evidente entre medição de desempenho e propósito institucional permeia as questões desta pesquisa uma vez que o estabelecimento de método e critérios de medição de desempenho pouco articulados com objetivos e metas

institucionais dificulta, ou eventualmente impossibilita, o uso e a incorporação das informações de desempenho coletadas.

Estudos comprovam que a medição de desempenho muda comportamentos, uma vez que raramente passa despercebida. Mas, esta mudança provocada pela medição pode ou não ser benéfica (funcional) para o desempenho: "...seria funcional quando contribui para os objetivos de uma estrutura maior, como a organização, o setor político, todo o governo ou mesmo a sociedade em geral." (Van Dooren, Bouckaert e Halligan, 2010, p.176, tradução nossa).

Efeitos disfuncionais da medição de desempenho seriam aqueles que comprometem objetivos organizacionais. Poderia ser o caso, por exemplo, de alterações organizacionais e direcionamento de esforços para atingir resultados de desempenho não condizentes com os objetivos mais amplos da instituição, do setor ou da sociedade.

Resulta deste entendimento acerca do tema que, ao considerar-se a adoção de medição de desempenho pelos órgãos de controle externo é fundamental ter claro qual o papel dos Tribunais de Contas e sua contribuição para a sociedade brasileira.

Qual o papel/ função dos TCs no Brasil?

O papel e a forma de atuação dos Tribunais de Contas brasileiros foram se transformando gradualmente ao longo dos cerca de cem anos do controle externo no Brasil, desde a criação do Tribunal de Contas da União em 1890. Segundo Medeiros, "O Tribunal do presente é assim marcado pela matriz da Constituição de 1988, embora ela não tenha representado uma ruptura em relação ao desenho anterior, mas um capítulo a mais num histórico de mudanças graduais" (2022, p.149). Ao incorporar o debate internacional sobre instituições de controle externo, a CF de 1988 inovou ao expandir a atuação do controle externo para além da legalidade estabelecendo a atribuição por realizar auditorias operacionais.

A compreensão do percurso trilhado pelos Tribunais de Contas (TCs) no Brasil passa pelo entendimento do cenário internacional do controle externo e suas diferentes formas de estruturação. Willeman aponta a existência de três modelos

básicos de instituições superiores de controle³ (ISCs): (i) O modelo de Westminster, adotado nos EUA e em países da *Commonwealth*, que corresponde à formatação de auditoria ou controladoria-geral monocrática na qual a figura do auditor-geral encaminha relatórios ao Parlamento; (ii) o modelo napoleônico, adotado na França e outros países europeus, que prevê julgamentos e agrega a competência de natureza judicial ou quase-judicial à função fiscalizatória; e (iii) o modelo colegiado de auditoria ou controladoria-geral, adotado na Holanda, Alemanha e Argentina, que consiste em uma variação do modelo Westminster exceto pela composição colegiada das instâncias dirigentes (2016, p. 102 e seguintes).

O modelo de estruturação do controle externo no Brasil corresponde ao napoleônico de modo que os TCs além de realizar fiscalizações, como nos demais modelos de entidades de fiscalização superior - EFSs⁴, também possuem a função judicante.

Atualmente, o sistema de controle externo⁵ brasileiro é formado por 33 Tribunais de Contas, 1 nacional e 32 subnacionais, organizados de acordo com a competência de fiscalização territorial:

- 1 Entidade de Fiscalização Superior, o TCU, a qual cabe a fiscalização dos recursos arrecadados pela União, incluindo a sua aplicação na administração pública direta e indireta;
- 27 Tribunais de Contas Estaduais (TCEs), incluindo o Tribunal de Contas do Distrito Federal, que são incumbidos da fiscalização das administrações direta e indireta dos Estados e do distrito federal. Os TCEs são também - exceto no caso dos TCEs da Bahia, Goiás e Pará - responsáveis pela fiscalização das

³ Instituição de Controle Superior – ISC é sinônimo de Entidades Fiscalizadoras Superiores–EFS

⁴ Para fins de uniformização e dado que são sinônimos, o termo EFS será utilizado no texto em preferência ao termo ISC.

⁵ Apesar do termo “sistema de controle externo” não constar no arcabouço normativo que estabelece as competências dos Tribunais de Contas, este termo tem sido amplamente utilizado por componentes dos órgãos de controle externo nacional, em especial no âmbito do IRB e da Atricon.

administrações direta e indireta dos municípios que compõe cada unidade federativa;

- 3 Tribunais de Contas Municipais (TCMs) da Bahia, Goiás e Pará que são responsáveis pela fiscalização das administrações direta e indireta dos municípios que compõe, respectivamente, os estados da Bahia, Goiás e Pará. Nestes 3 estados, os Tribunais de Contas Estaduais fiscalizam exclusivamente as administrações estaduais;
- 2 Tribunais de Contas do Município (TCMs) de São Paulo e do Rio de Janeiro aos quais cabe a fiscalização das administrações de cada uma dessas duas cidades. Nestes casos, os demais municípios do Estado de São Paulo são fiscalizados pelo TCE-SP e os demais municípios do Estado do Rio de Janeiro, pelo TCE-RJ.

Com relação aos instrumentos de fiscalização, Medeiros esclarece que "Ainda que o texto constitucional se refira a "inspeções e auditorias", sem maiores detalhes, o Tribunal, internamente, distingue os instrumentos" (2022, p. 115) e pontua que "... as auditorias são o instrumento primordial de fiscalização do TCU" (2022, p. 116). É comum que os Tribunais de Contas subnacionais reproduzam, em seus Regimentos Internos, as disposições do TCU que se referem ao termo "fiscalização" como gênero subdividido em 5 espécies: levantamento, auditoria, acompanhamento, inspeção e monitoramento. Esta subdivisão e a decorrente conceituação dos termos foi idealizada pelo TCU e é própria do Brasil, não se assemelhando à classificação de outros países. Internacionalmente, o instrumento de fiscalização das EFSs é a auditoria sendo que tanto o levantamento quanto o monitoramento são considerados fases deste instrumento. Com relação ao termo acompanhamento não há qualquer referência nas ISSAIs ou na literatura internacional acerca de controle externo.

Do controle da legalidade ao controle do desempenho

Independentemente da forma de organização ou da classificação das ações de controle, o entendimento acerca do valor público entregue pelo controle externo tem se alterado profundamente, nacionalmente, desde a década de 80 e internacionalmente, ainda mais precocemente. É perceptível que o trajeto de

transformação da atuação das EFSs no mundo segue um padrão comum que pode ser identificado também em TCs brasileiros.

Inicialmente, o foco de atuação das instituições de controle do setor público é a conformidade dos atos, ou seja, a verificação da legalidade da atuação dos gestores dos recursos. Este tipo de fiscalização tende a ser mais intuitivo e direto pois se baseia na confrontação entre procedimentos adotados pela gestão e exigências normativas explícitas, por meio da análise de documentos e registros. Aos poucos, vai se tornando claro, tanto para os auditores quanto para a sociedade que nem sempre o cumprimento fiel às normas é suficiente para garantir processos e resultados adequados.

Em paralelo, a preocupação com a corrupção sempre esteve presente, mas, eventuais desvios de recursos eram tradicionalmente tratados de forma pontual a partir de denúncias. Com a evolução dos recursos de TI, os TCs desenvolvem robustos sistemas de captação de dados e passam a ter mais informações disponíveis, descortinando um mundo de possibilidades de controle. Trilhas de pesquisa em bancos de dados, compartilhamento de informações e outros mecanismos de pesquisa multiplicam indícios de fraudes e desvios e fomentam a sensação de que o auditor está imerso em um contexto de irregularidades e malfeitos que devem ser combatidos. Entretanto, os TCs têm dificuldade em materializar os indícios por meio de evidências por não possuírem os mesmos meios de constituição de provas de outras instituições como Ministério Público e autoridades policiais. Mesmo assim, as evidências coletadas municiam processos administrativos que, justamente em face da dificuldade de coleta de evidências, se arrastam por anos até a decisão final.

A frustração com resultados, tanto do controle da legalidade, quanto da reparação de desvios e irregularidades, lança luz sobre outra possibilidade de atuação focada em resultados da aplicação dos recursos públicos.

Em algumas instituições de controle internacionais, já a partir da década de 70, surgem movimentos no sentido de ampliar o enfoque das fiscalizações. De um controle centrado em aspectos financeiros e de legalidade das operações realizadas e dos recursos empregados, passa-se a valorizar trabalhos mais voltados a analisar

a eficiência e eficácia dos resultados da ação governamental. Evidências dessa alteração de rota são perceptíveis no discurso de James P. Wesberry, presidente do Instituto Internacional de Desenvolvimento Profissional do Equador, que em 1976, ao apresentar os princípios de Auditoria Governamental, mencionou que esta deveria se preocupar “... principalmente com a melhoria das operações futuras, muito mais que a crítica ao passado, à divulgação de irregularidades e à aplicação de sanções”. No mesmo ano, Elmer Staats, o Controlador Geral dos EUA, na 1ª Reunião Nacional e Regional de Auditores Governamentais, menciona que “a Auditoria Governamental deixa de lado o enfoque apenas financeiro e de legalidade para abranger também aspectos relacionados com a análise dos resultados”. (Cotias e Silva e Freitas, 2005)

A alteração na atuação das EFSs ocorre em paralelo às reformas da administração estatal do New Public Management (NPM) que “preconizou uma mudança do caráter essencialmente burocrático para um regime gerencial da gestão pública” (Medeiros, 2022, p. 49). A correlação entre as mudanças estruturais da administração pública e o surgimento de um novo modelo de fiscalização denominado de auditoria operacional é assim descrita por Medeiros:

E é exatamente nesse contexto que a atuação das ISCs se altera e se incrementa, ampliando sua intervenção para garantir a oferta adequada de serviços públicos. Esta cultura de resultados marca a ascensão das auditorias de performance, focada nos “três Es”: economicidade, eficiência e efetividade. (Medeiros, 2022, p. 50)

Nos EUA, a reorientação do foco do controle externo vai se aprofundando de forma gradativa e é bem representada pela fala de David Walker, Controlador Geral do *Government Accountability Office*⁶(GAO), por ocasião da alteração no significado da sigla do órgão de controle externo americano:

Relatórios vão além da questão de identificar se os recursos federais estão sendo gastos adequadamente para indagar se os programas e políticas federais estão atendendo aos seus objetivos e às necessidades da sociedade. (Walker, 2004, tradução nossa)

⁶ O nome legal do GAO foi alterado, em 2004, de *General Accounting Office* para *Government Accountability Office*. Tal modificação reflete a expansão do papel da agência que passou a ir além das auditorias financeiras e começou a realizar auditorias de desempenho – examinando o desempenho dos programas governamentais e se estavam atingindo seus objetivos.

A declaração de Walker marca um movimento amplo nas organizações internacionais que congregam profissionais e entidades de controle externo e, o impacto de sua fala ainda reverbera em instituições que seguem modelos mais burocráticos como os Tribunais de Contas brasileiros, mesmo transcorridas quase duas décadas.

No Brasil, o TCU se envolve neste movimento via treinamento de servidores, em 1985, no GAO – justamente o órgão americano ao qual pertence o controlador David Walker cuja fala está acima reproduzida. Infere-se que as ideias inovadoras acerca do papel do controle externo que passam a circular no TCU, em face da capacitação de servidores, possam ter contribuído para a inclusão da figura de auditoria operacional como atribuição do controle externo na CF/88.

Na década de 90, há um incremento significativo das capacitações de servidores do TCU em órgãos de controle internacionais, tanto no GAO, quanto no órgão de controle externo britânico- *National Audit Office* (NAO). Tanto as capacitações quanto os acordos técnicos buscavam a incorporação, por parte do TCU, dos conceitos, normas e técnicas para realização de fiscalizações com enfoque em desempenho.

Importante mencionar também o papel exercido pelos organismos internacionais de fomento aos países em desenvolvimento, em especial, Banco Mundial - BIRD e Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID. Empréstimos internacionais a governos exigem que o controle externo destes seja fortalecido, pois tal controle representa uma garantia à correta aplicação dos recursos. Neste contexto, em 2006, surge o Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros - PROMOEX cujo objetivo geral era fortalecer o sistema de controle externo como instrumento de cidadania. O Programa foi viabilizado por um convênio firmado entre o BID e o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e previa várias medidas como capacitação de pessoal, introdução de novos procedimentos e sistemas organizacionais e investimentos em informática.

Em decorrência das capacitações iniciadas na década de 80, o TCU foi pioneiro no Brasil a realizar Auditorias Operacionais - AOPs, e motivou, a partir dos anos 2000,

um *boom* em auditorias operacionais em TCs subnacionais por meio de auditorias coordenadas. O modelo de auditoria coordenada previa o planejamento das ações de fiscalização centralizado no TCU e a execução realizada pelos TCs subnacionais. Os resultados destas auditorias foram bastante variados pois dependiam de julgamentos isolados em cada um dos TCs subnacionais participantes que, em regra, não estavam habituados a esta forma de atuação. Em face da diversidade dos resultados e da quase completa ausência de monitoramento⁷, o modelo de auditorias coordenadas foi muito criticado e descontinuado, mas as ideias acerca da atuação com foco em desempenho passaram a fazer parte da cultura de muitos TCs.

O surgimento e fortalecimento de AOPs em TCs brasileiros não implicou no abandono das formas mais tradicionais de fiscalização e atualmente todos os TCs realizam fiscalizações com os mais variados objetivos.

Considerando as diferentes possibilidades de atuação dos TCs, a auditoria pública representa o instrumento essencial do controle externo e é classificada, didaticamente, nas normas emitidas pela INTOSAI, e conseqüentemente nas NBASP, em: (i) conformidade; (ii) financeira e (iii) operacional. A auditoria de conformidade trata da identificação de conformidade com normas, a financeira foca na evidenciação de confiabilidade de informações constantes em demonstrativos financeiros e, a operacional visa a avaliação de desempenho de programas e instituições buscando contribuir com seu aperfeiçoamento.

A correlação entre a classificação de auditorias acima e imagens sugeridas por Kelly e Rodden acerca dos papéis de cão de guarda (regulador) e cão guia (fomentador de melhorias) pode estabelecer uma analogia esclarecedora. Para os autores, cão guia é aquele que “identifica a necessidade de mudança e faz recomendações sobre como realizá-la, ficando a cargo do gestor a decisão acerca da implementação. (Kelly e Rodden, 1998 apud. Midwinter e McGarvey, 2001, p. 844, tradução nossa).

⁷ Fase final do processo de auditoria operacional na qual se avalia o grau de cumprimento, por parte das entidades fiscalizadas, das recomendações constantes do relatório final de auditoria.

Lokuciejewska (2021) propõe, a partir da fala do Conselheiro aposentado do TCE/MG e ex-presidente do IRB Sebastião Helvécio em congressos e palestras, uma linha do tempo da missão institucional do controle externo pós - CF/88. Assim como Kelly e Rodden, a imagem de um cachorro, que “evolui”, neste caso de um cão de caça para o cão guia, é utilizada como analogia para a evolução do papel do controle externo.

Figura 1 - Evolução da missão constitucional do controle externo brasileiro



Fonte: Lokuciejewska (2021)

Auditorias de conformidade que objetivam identificar irregularidades para fins de responsabilização e punição remetem ao papel de cão de caça, ao passo que auditorias com foco na asseguaração da legalidade, à exemplo de auditorias de conformidade preventivas ou mesmo financeiras, remetem ao papel do cão de guarda.

A auditoria operacional que objetiva identificar oportunidades de melhoria e emitir recomendações corresponderia a uma evolução do papel do controle externo – de cão de cação para cão de guarda na visão de Helvécio, ou na evolução de cão de guarda para cão guia na visão de Kelly e Roden.

Ambas as analogias remetem a ideia de que o controle externo evolui de uma atuação sancionadora a posteriori, para ações concomitantes e mitigadoras de irregularidades e, mais além, para uma atuação focada em desempenho e preditiva.

Mudança de cultura do controle?

Percebe-se que as mudanças na atuação dos órgãos de controle decorrem de novos paradigmas de administração pública e de novos entendimentos acerca do

papel do controle governamental neste contexto e constituem uma transformação na cultura do controle.

Ao analisar a tipologia de fiscalizações segundo seu objetivo, podem ser traçadas algumas considerações acerca dos resultados decorrentes de cada tipo.

A auditoria de conformidade é comumente criticada por sua limitação com relação ao controle da efetividade. A suposição de que a aderência dos atos às normas levaria à eficácia e efetividade das ações da administração pública não se comprova de forma absoluta. Cumprir todas as exigências legais é insuficiente para garantir a boa administração. Ainda considerando a auditoria de conformidade, mas sob o viés do combate à corrupção, os Tribunais de contas têm instituições “concorrentes” mais bem aparelhadas para evidenciar ilícitos. Tanto Ministério Público quanto Polícias têm a possibilidade de quebra de sigilo e recursos de investigação para combate à crimes. O combate a conluíus, fraudes, formação de quadrilhas exige competências que os TCs não possuem. Na outra ponta, na vertente de indução de melhorias na gestão, a auditoria operacional é o tipo de fiscalização para a qual os TCs têm competência e, ao mesmo tempo, não há outros órgãos na ecologia das burocracias de controle, segundo termo utilizado por Filgueiras (2018), que se sobreponham. Ao mesmo tempo, este tipo de fiscalização tem potencial de ir além da mera conferência de legalidade e avançar em termos de avaliar e promover a efetividade das ações públicas.

Justamente as figuras de linguagem de cão de guarda e cão guia tem sido utilizadas para expressar a mudança de enfoque dos TCs no Brasil, a exemplo da fala, no II Congresso Internacional de Contas Públicas em 2017, do então Conselheiro do TCE/MG e Presidente do IRB Sebastião Helvécio:

Em todo lugar do mundo que vou, o que percebo é esta mudança de vieses nos tribunais de contas. Não somos cães de guarda, não somos cães caçadores, nós somos com muito orgulho cães-guias. É ter coragem de chegar perto da administração pública e mostrar que existe um cardápio para escolher melhor a atitude a tomar. Quem tem que tomar a atitude é o governante. Nós mostramos os cenários e opções, mas quem decide é aquele que tem o voto. (Helvécio, 2017)

O percurso da mudança de viés de atuação de cão de caça para cão de guarda e cão guia processa-se de forma concomitante ao processo redemocratização e

ampliação da liberdade de imprensa, ao crescente protagonismo de movimentos sociais e à maior facilidade de acesso a informações graças a avanços tecnológicos.

Seria possível afirmar que o espírito das auditorias operacionais se articula melhor com ideias contemporâneas acerca da função de órgãos de controle? Este tipo de controle pode responder melhor à expectativa da sociedade?

Discurso corrente

O discurso no sentido de uma atuação do controle externo focada em resultados para a sociedade e na avaliação de desempenho dos gestores públicos pode ser evidenciado em planos estratégicos recentes de diferentes TCs, em falas e textos de ministros do TCU e conselheiros de TCs subnacionais e nas próprias Cartas de Congressos e Encontros.

É lógico supor que o contexto de transformação da cultura do controle descrito acima aliado à crescente interação de membros de TCs brasileiros com órgãos de controle internacionais levou ministros e conselheiros - em sua maioria provenientes do legislativo e com formação política – a alinhar seus discursos às demandas do ambiente externo.

Tanto assim que uma das diretrizes da Carta de Foz do Iguaçu, documento elaborado durante a realização do 1º Congresso Internacional dos Tribunais de Contas em novembro de 2019, é clara no sentido de fomentar as auditorias operacionais:

os Tribunais de Contas do Brasil devem analisar constantemente o contexto socioeconômico em que as entidades e os órgãos estão inseridos, com o objetivo de realizar fiscalizações que contribuam para o alinhamento das políticas públicas às prioridades nacionais e internacionais, contidas na Constituição e leis que regulamentam seus dispositivos e na Agenda 2030 dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS). (Carta de Foz do Iguaçu, 2019)

Tal discurso, no sentido de uma atuação de controle dialógica, propositiva e com foco na efetividade das políticas públicas é bem-visto e corroborado pelos gestores sujeitos à fiscalização dos Tribunais de Contas:

O que mais se repete em discursos de gestores e políticos é o desejo de um tribunal de contas “orientador”, que ajude o gestor a não errar, que coloque a finalidade pedagógica da atuação dos tribunais de contas no centro das preocupações. (Lima, 2022, p.16)

Discurso e prática

Pode-se indagar qual o destinatário de tal discurso. Seria somente “para fora” do sistema? Para justificar a existência dos TCs à sociedade? Internamente, uma parcela dos servidores dos TCs valoriza o enfoque de fiscalização operacional e dialógica, inclusive subsidiam o posicionamento de ministros e conselheiros e redigem discursos e cartas. Mas esse posicionamento é também direcionado aos fiscalizados na busca por reduzir o desgaste acumulado ao longo de anos de atuação repressora e minimizar os encargos impostos pelo controle sobre os fiscalizados.

Vislumbra-se a partir daqui o fato de que os órgãos de controle, que simbolizam o vigilante da sociedade sobre a burocracia estatal, também devem prestar contas de sua atuação. Ao analisar a permeabilidade dos Tribunais de Contas brasileiros à sociedade, Rocha, Zuccolotto e Teixeira argumentam que:

Se, por um lado, os TCs se mostram fundamentais para a democracia, por outro, podem, dadas as suas características de dominação racional-legal, ameaçar a própria democracia, escondendo seus conhecimentos e suas intenções. Por isso, é fundamental que esses órgãos sejam transparentes e tenham canais que permitam à sociedade exercer a social accountability, fortalecendo a democracia e submetendo a burocracia a controles e responsabilização. (Rocha, Zuccolotto e Teixeira, 2020, p.203)

Os autores concluem em seu estudo que “os TCs ainda não permitem o acompanhamento amplo e fácil das ações que empreendem” (Rocha, Zuccolotto e Teixeira, 2020, p.215). Apesar do discurso corrente dos órgãos de controle externo de aproximação da sociedade e de foco em fiscalizações que aprimorem o serviço público em benefício da população, a materialização dessas intenções ainda carece de evidenciação.

Resta claro que o discurso do controle dialógico, propositivo e com foco na efetividade das políticas públicas exige a evidenciação de resultado sob pena de redundar em discurso vazio e não sustentável a longo prazo. Colher evidências de resultado e torná-las transparentes é uma necessidade urgente dos TCs, especialmente considerando-se a sempre presente ameaça de desarticulação do controle externo. Ameaça que não é exclusiva do modelo napoleônico adotado no Brasil, mas é recorrente quando se trata de órgãos de controle, em parte porque qualquer tipo de controle tende a ser visto como incômodo pelos entes controlados.

Mas, como evidenciar que a atuação do controle externo é benéfica à sociedade? E ainda, que este benefício compensa a existência de tal controle?

Medição de resultados da atuação dos TCs

Assim como o trajeto de cão caça a cão guia não foi exclusivo dos TCs brasileiros, a busca por meios de justificar a atuação do controle externo e estimar os resultados dela decorrentes, também não é.

Elisa Bonollo (2019), ao revisar a literatura acadêmica acerca de como mensurar o resultado da atuação de EFSs, concluiu que pesquisadores prestam mais atenção ao resultado das 'novas' atividades de auditoria das EFSs, em outras palavras, no resultado de auditorias operacionais. As pesquisas analisadas se concentraram mais em EFSs que seguem o modelo *Westminster* ou o modelo de colegiado. Segundo a autora, houve um interesse limitado nas EFSs do modelo Napoleônico e talvez isso se deva ao fato destas entidades serem tribunais nos quais a atenção permanece principalmente no cumprimento das regulamentações por parte dos auditados.

No Brasil, o TCU estima seus resultados para cálculo de indicador de custo-benefício desde 2005. Ainda que a metodologia venha se transformando ao longo dos anos, identifica-se por meio da análise dos relatórios anuais divulgados pelo TCU que a ênfase recai sobre benefícios quantitativos financeiros.

Alguns TCs subnacionais, a exemplo do TCE-ES e TCE-RS, desenvolveram propostas para medição do resultado de suas ações de fiscalização com base na metodologia adotada pelo TCU.

A Atricon, na esteira do esforço de uniformização entre as entidades que compõe o sistema de controle externo brasileiro promoveu a elaboração do MQB. Foi composta equipe com técnicos de diferentes TCs e a proposta desenvolvida baseou-se nas experiências prévias de TCs que já mensuravam seus resultados, especialmente do TCE-ES.

A própria denominação do modelo desenvolvido pela Atricon, MQB, revela que sua prioridade é a medição dos resultados quantitativos das ações de controle. E

ainda, que se parte do princípio de que os resultados das ações de controle externo seriam exclusivamente benéficos.

O MQB considera que “Em regra, os benefícios decorrem das deliberações emanadas pelo Colegiado da Corte de Contas”, mas ressalva que alguns benefícios podem ser “inerentes à atuação rotineira do Tribunal, como a expectativa de controle ou impactos sociais positivos perceptíveis”. O modelo estabelece três possíveis estágios do benefício do controle: Proposta de benefício potencial⁸, Benefício potencial⁹ e Benefício efetivo¹⁰.

A adoção do MQB por parte dos TCs subnacionais ainda está em fases iniciais e a divulgação de resultados de forma sistematizada não foi iniciada.

Independentemente de análise acerca do método proposto e da validade de pressupostos, conceitos ou estratégias, é evidente a priorização de resultados quantitativos. O próprio manual frisa claramente esta prioridade:

A quantificação financeira do benefício deve constituir, sempre que possível, objetivo a ser perseguido pelo Tribunal. Isso porque a unidade monetária permite tratar de forma agregada os benefícios gerados em vários processos, característica relevante quando se busca a divulgação de dados para a sociedade.

Ocorre que nem todos os tipos de auditoria ensejam resultados quantificáveis ou mesmo financeiros. Recordando a classificação de auditorias em conformidade e operacional e sua correlação à visão de cão de caça, cão de guarda e cão guia, é preciso analisar quais os resultados esperados em cada tipo de auditoria.

As ações de controle, sejam auditorias, acompanhamentos ou inspeções, cujo objetivo é conferência de legalidade/ conformidade, terão como resultado a

⁸ benefício identificado pela unidade técnica de controle externo (auditores, analistas e técnicos de controle externo) e relacionado às propostas de encaminhamento, mas que ainda não tenham sido apreciadas pelo Colegiado competente.

⁹ benefício associado à apreciação de mérito pelo Colegiado das questões relatadas no processo, quer tenham sido levantadas e analisadas pela unidade técnica, quer tenham sido decorrentes da avaliação dos julgadores (é potencial porque depende do atendimento à decisão para se concretizar).

¹⁰ benefício da ação de controle cuja concretização foi confirmada pela Corte de Contas (é efetivo, real, concreto). Ele ocorre: a) excepcionalmente, durante a execução da ação de controle, por iniciativa dos gestores e antes da decisão do Tribunal; ou b) em sede de monitoramento de decisões.

identificação (ou não) de irregularidades/desconformidades que podem ensejar multas ou, ainda, caso sejam identificados prejuízos decorrentes da irregularidade, devolução ao erário. Ambos resultados são, em tese, passíveis de quantificação financeira.

Por outro lado, os resultados de auditorias operacionais tendem a ser qualitativos e envolvem um grau de complexidade maior tanto para descrição dos potenciais benefícios quanto para sua medição.

A Contradição

O confronto entre o movimento no sentido de migração de visão de cão de caça para cão guia e as iniciativas voltadas à quantificação dos benefícios decorrentes da fiscalização exercida pelos TCs parece indicar uma certa incoerência de propósitos.

Ainda que os três tipos de auditoria sejam amplamente utilizados ao redor do mundo e no Brasil, o foco prioritário do controle externo, como visto, tem evoluído de um controle baseado fortemente em aspectos formais e legalistas – característico de auditorias de conformidade - para um controle voltado para a avaliação de resultado da atuação governamental do ponto de vista da eficácia social das políticas públicas – característico de auditorias operacionais.

Parece lógico que, à medida que o entendimento acerca do valor público a ser entregue pelos Tribunais de Contas se transforme e as auditorias tendam cada vez mais a incorporar aspectos finalísticos, as estratégias de mensuração do resultado das ações de controle se adaptem a este movimento.

Entretanto, o método proposto no MQB enfatiza a mensuração de resultados quantitativos e, dentre eles, os financeiros, fortemente correlacionados a ações de controle legalistas e sancionatórias.

Sendo assim, vislumbra-se o risco de que a adoção do MQB possa estabelecer, de forma implícita e indireta, um incentivo à realização de auditorias de conformidade correlacionadas à visão de cão de caça, incompatível portanto com o discurso prevalente no sentido de fortalecimento de um tipo de fiscalização colaborativa, dialógica e que entregue resultados efetivos à sociedade em termos de políticas públicas de qualidade.

Em face do contexto acima descrito, em especial, (i) a necessidade dos TCs de justificar-se institucionalmente perante a sociedade; (ii) da cultura de controle externo em transformação focando cada vez mais em auditorias operacionais que visam a melhoria da prestação de serviços públicos e (iii) as recentes iniciativas de mensurar resultados advindos da atuação dos TCs, esta **pesquisa pretende contribuir para:**

- 1. identificar os modelos de medição de desempenho de resultado adotados pelos Tribunais de Contas brasileiros e,**
- 2. explorar possibilidades de aprimoramento das metodologias em uso para torná-las mais aderentes ao propósito dos TCs.**

3. REFERENCIAL TEÓRICO

Antes de avaliar estratégias de medição de desempenho, é preciso delimitar o conceito de desempenho que será considerado no estudo. O entendimento, estabelecido por Dubnik, de desempenho como um “comportamento motivado ou guiado por uma intenção ou propósito” (Dubnik, 2005, p.391, tradução nossa) estrutura a lente analítica desta pesquisa.

O termo desempenho é amplo e pode ter diferentes conotações a depender da área de conhecimento, ainda assim, de acordo com Martins e Marini, há algum consenso em torno da definição de desempenho como “esforços empreendidos na direção de resultados a serem alcançados.” (Martins e Marini, 2014, p.49).

A partir desta conceituação geral, diferentes perspectivas, dimensões e tipificações podem ser traçadas de forma a tornar mais concreto o conceito e, principalmente, de modo a permitir a aplicação prática da medição de desempenho a casos particulares a exemplo dos tribunais de contas brasileiros.

Van Dooren, Bouckaert e Halligan (2010), a partir dos estudos de Dubnick, estabelecem uma distinção entre quatro perspectivas de entendimento acerca de desempenho. Tal classificação, expressa na tabela abaixo, considera duas dimensões de desempenho: qualidade das ações e qualidade dos resultados.

Quadro 1- Perspectivas de desempenho

Perspectiva de desempenho	Não implica em qualidade dos resultados	implica em qualidade dos resultados
Não implica em qualidade das ações	Desempenho como produção (P1)	Desempenho como bons resultados (P3)
implica em qualidade das ações	Desempenho como competência/ capacidade (P2)	Desempenho como resultados sustentáveis (P4)

Fonte: Van Dooren, Bouckaert e Halligan (2010)

A primeira perspectiva de desempenho (P1) está associada a processos de produção e foca nas tarefas empreendidas pelos atores governamentais, independentemente de saber se elas foram bem-sucedidas. (Van Dooren, Bouckaert e Halligan, 2010, p.3).

Na segunda perspectiva (P2) o desempenho não considera apenas a realização das tarefas, mas a qualidade como estas são realizadas. Dubnick ilustra esta perspectiva com a imagem da preparação de uma refeição:

Qualquer um pode ler uma receita e se considerar um cozinheiro decente, mas um chef profissional é um cozinheiro com um nível de conhecimento, experiência e habilidade que nos permite definir o desempenho culinário em um nível diferente do que meramente produzir uma refeição. (Dubnik, 2005, p.392, tradução nossa)

Quando o desempenho considera mais a qualidade das realizações e menos a qualidade das ações, desempenho é igual a resultados, que podem ser produtos (outputs) ou seus efeitos (outcomes). A terceira perspectiva (P3) foca, portanto, no que é produzido e, normalmente, o resultado desta produção é medido em termos quantitativos. A quarta perspectiva (P4) considera tanto a qualidade das ações quanto a qualidade das realizações o que caracterizaria o desempenho como de resultados sustentáveis. Neste caso, a organização teria a capacidade de realizar e converteria tal capacidade em resultados, sejam produtos ou efeitos (Van Dooren, Bouckaert e Halligan, 2010, p.4).

A tipificação descrita acima não explicita dimensões de desempenho recorrentes na literatura como economicidade e eficiência e outras. A visão de desempenho originária do setor privado usa a metáfora de cadeia produtiva e

considera entradas, atividades e produtos. Deste ponto de vista, dimensões de desempenho como produtividade e eficiência são as mais relevantes dada a influência nos lucros financeiros.

A transposição da visão de desempenho do ponto de vista das empresas para o setor público passou a considerar outros fatores além dos insumos, atividades e produtos. Contexto socioeconômico, necessidades, objetivos, resultados de médio e longo prazo e impactos são agregados aos modelos propostos para compreensão das dimensões de desempenho, pois, no setor público, desempenho trataria de maximizar o benefício à sociedade.

Martins e Marini definem desempenho como a “atuação de uma intervenção (uma organização, projeto, processo, tarefa etc.) para se alcançar um resultado que gere valor público”, portanto, concluem que o conceito de desempenho varia para cada intervenção (Martins e Marini, 2014, p.49).

Passa-se da metáfora de desempenho como cadeia produtiva para a metáfora de cadeia de valor desenvolvida por Porter na década de 80. Para Martins e Marini (2014), a utilização do modelo de cadeia de valor permitiria particularizar o conceito de desempenho para cada organização ou política e, a partir daí, especificar as dimensões de resultados e esforços de forma alinhada. As dimensões de resultado representadas por eficiência¹¹, eficácia¹² e efetividade¹³ estariam mais a montante da cadeia de valor e as dimensões de esforço constituídas por economicidade¹⁴,

¹¹ Eficiência é a relação entre os produtos gerados (outputs) e os insumos empregados, usualmente sob a forma de custos ou produtividade.

¹² Eficácia está relacionada aos produtos entregues aos beneficiários diretos no que se refere a sua quantidade, qualidade e cobertura.

¹³ Efetividade está relacionada aos impactos (primários, secundários ou finais) no contexto da intervenção.

¹⁴ Economicidade está relacionada à aquisição vantajosa e uso racional de recursos, dentro dos requisitos de qualidade exigidos.

execução¹⁵ e excelência¹⁶, mais a jusante da cadeia de valor (Martins e Marini, 2014, p. 49). As dimensões de desempenho podem ir muito além das acima mencionadas.

Boyne, por exemplo, lista 16 possíveis dimensões: resultados (quantidade e qualidade), eficiência, resultados do serviço (eficácia formal, impacto, equidade, custo por unidade de resultado do serviço), capacidade de resposta (satisfação do consumidor, satisfação do cidadão, satisfação do pessoal, custo por unidade de resposta) e resultado democrático (probidade, participação, *accountability*, custo por unidade de resultado democrático). (Van Dooren, Bouckaert e Halligan, 2010, p. 29)

Ao tratar de governança para resultados, Martins e Marini estabelecem forte relação entre desempenho e valor público que, para os autores, é mais do que uma espécie de retorno sobre os impostos pagos pelo cidadão:

“...valor público pode adquirir significações axiológicas (de valores cívicos e republicanos); de percepções de satisfação e qualidade (o que o público valora e conseqüentemente daria algo em troca); de excedente de valor agregado mediante processos de inovação; de ativo, patrimônio imaterial representado pelas instituições públicas; e, que mais interessa ressaltar, de resultados de políticas públicas formuladas em função de preferências refinadas – por meio de mecanismos dos processos político e gerencial...” (Martins e Marini, 2014, p. 48)

Van Dooren, Bouckaert e Halligan pontuam que desempenho pode ser entendido como a realização de valor público e, neste viés, “os valores são a referência para avaliação de desempenho” que analisará “em que medida organizações públicas e programas de governo impactam no interesse coletivo”. (Van Dooren, Bouckaert e Halligan, 2010, p. 29, tradução nossa)

Conceituado desempenho e suas dimensões, é preciso entender como e, até que ponto, é possível medi-lo. Surge então um tema bastante discutido acerca da medição de desempenho: a mensurabilidade. Argumenta-se que algumas atividades, produtos e resultados, dada sua natureza, são mais facilmente quantificáveis e que

¹⁵ Execução refere-se à realização das atividades programadas, quer sob a forma de processos, projetos ou eventos.

¹⁶ Excelência é a conformidade a critérios e padrões de qualidade para a realização dos processos, atividades e projetos.

uma baixa mensurabilidade pode implicar em eventual impossibilidade de quantificação de desempenho.

E quais seriam os serviços públicos, programas e organizações fáceis de mensurar?

Van Dooren, Bouckaert e Halligan (2010) apresentam uma série de estudos, entre eles os de Downs e os de Wilson, que buscam avaliar o grau de mensurabilidade de atividades e instituições de acordo com diferentes características organizacionais. De acordo com classificação de Downs, em organizações entendidas como “máquinas” – relacionado à ideia de processo de produção mencionado anteriormente – a mensuração tende a ser mais direta que em organizações vistas como transformadoras. (Downs, 1967 apud Van Dooren, Bouckaert e Halligan, 2010, p. 32)

Wilson por sua vez classifica as organizações em quatro tipos: produção, processual, artesanal e de enfrentamento. Organizações de produção, a exemplo de serviços de correios, teriam produtos e resultados observáveis e, portanto, avaliação de desempenho seria possível. Organizações artesanais seriam aquelas em que os resultados são observáveis, mas o processo não é visível – guardas florestais e serviços médicos são os exemplos. Organizações processuais por sua vez, a exemplo de serviços como terapias para saúde mental, teriam produtos observáveis, mas resultados menos bem definidos. E as organizações de enfrentamento, a exemplo de atividades burocráticas, tem dificuldades para identificar e mensurar tanto produtos quanto resultados. Mas, como observado pelos autores, é comum que as organizações desenvolvem diferentes atividades, algumas mais ou menos mensuráveis em termos de produtos e resultados. Sendo assim, esta classificação seria mais adequada para tipificar atividades, ao invés de organizações. (Wilson, 1989 apud Van Dooren, Bouckaert e Halligan, 2010, p. 33)

Independentemente das tipologias e níveis de mensurabilidade de atividades e organizações, Van Dooren, Bouckaert e Halligan (2010, p.36) observam que “a maioria das pessoas considera particularmente difícil medir suas organizações”.

De todo modo, como visto anteriormente, tal medição só terá sentido se for incorporada à organização, ou em outras palavras, se for utilizada. O que levanta outra questão importante: Utilizada para quê?

Para Van Dooren, Bouckaert e Halligan (2010, p.37), as informações decorrentes da avaliação de desempenho servem para embasar decisões agrupadas em três grandes grupos: aprendizagem, direcionamento e controle e prestação de contas.

Quadro 2 - Uso das informações

	Aprender	Dirigir e controlar	Prestar contas
Questão principal	Como melhorar a política ou a gestão?	Como dirigir e controlar as atividades?	Como comunicar o desempenho?
Enfoque	interno	interno	externo
Orientação	Mudança/ futuro	Controle/ presente	Sobrevivência/passado

Fonte: Van Dooren, Bouckaert e Halligan (2010)

Vislumbra-se que esta tipificação acerca da utilização da informação de desempenho, com base na motivação que leva a organização a empreender esforços para sua avaliação, pode embasar a análise das iniciativas recentes dos TCs para medição dos resultados das fiscalizações.

A conceituação e tipificação de desempenho apresentados acima tem caráter geral e são importantes para visualizar o contexto amplo da avaliação de desempenho no setor público. Tratando especificamente de controle externo, há vários estudos e comparações sobre como instituições internacionais aferem e demonstram os resultados decorrentes de sua atuação.

Elisa Bonollo (2019), ao revisar a literatura sobre a mensuração de resultados das entidades fiscalizadoras superiores (EFS)¹⁷, conclui que a maior parte dos estudos até agora se concentram em instituições de controle externo que seguem os modelos de controle externo *Westminster* - adotado pelo Reino Unido, países da

¹⁷ No Brasil, o Tribunal de Contas da União é a entidade fiscalizadora superior a nível federal, responsável por fiscalizar a aplicação dos recursos públicos da União. Os demais Tribunais de Contas estaduais e municipais, apesar de não serem classificados como EFS, constituem órgãos de controle instituídos constitucionalmente com atribuições correspondentes às do TCU nos níveis estadual e municipal.

Commonwealth e alguns países europeus (Irlanda, Dinamarca) - ou de conselho ou colegiado - seguido em alguns países europeus (Alemanha e Holanda), na Argentina e, países asiáticos (Indonésia, Japão e República da Coreia). A autora menciona que estudos acerca do tema em órgãos de controle que seguem o modelo napoleônico ou judicial - adotado em países latinos da Europa, francófonos e em vários países da América latina, inclusive no Brasil – são escassos e mais focados em resultados decorrentes de auditorias de conformidade a normas e regulamentos.¹⁸

A identificação de que há mais estudos acerca dos resultados das EFS que seguem o modelo *Westminster* é acompanhada da constatação de que os pesquisadores dedicam maior atenção aos resultados advindos de atividades “mais recentes” dos órgãos de controle. Bonollo afirma que:

alguns pesquisadores destacam o papel crítico das atividades de auditoria das EFS na modernização do setor público em termos de economia, melhorias nas organizações públicas auditadas, e prestação de contas a políticos e cidadãos. (Bonollo, 2020, p. 4, tradução nossa)

Como citado anteriormente, os objetivos e métodos de fiscalização do setor público têm se transformado, nacional e internacionalmente, ao longo do tempo e evoluíram de um controle legalista e a posteriori para um controle preventivo, concomitante e focado em aspectos operacionais. As atividades “mais recentes” referidas por Bonollo correspondem a auditorias operacionais de avaliação de gestão e de políticas públicas que caracterizam o papel contemporâneo do controle externo. Essa mudança na forma de atuação do controle externo coincide com a cobrança crescente da sociedade para que as instituições públicas entreguem valor, traduzido como benefícios reais aos cidadãos.

Hay e Cordery (2016) - em estudo encomendado pela EFS da Nova Zelândia acerca da avaliação do valor da auditoria pública no país - estruturam parte de sua pesquisa na norma internacional de auditoria “ISSAI 12-Valor e Benefícios dos

¹⁸ O modelo napoleônico se refere a um tribunal independente com poderes judiciais; o modelo de conselho se estrutura por meio de um colegiado sem poder judiciário; o modelo Westminster corresponde a um escritório de auditoria independente dirigido por um auditor geral que encaminha seus relatórios ao parlamento.

Tribunais de Contas- fazendo a diferença na vida dos cidadãos”¹⁹ , emitida pela INTOSAI, e no conceito de valor público de Moore. A combinação destas duas referências é a base para avaliar os relatórios de EFSs acerca de seu desempenho e propor um modelo de mapeamento do valor público em instituições de controle externo.

A identificação dos resultados produzidos por uma instituição, e em decorrência seu valor público, representa um desafio por si só, mas a mensuração dos resultados e, conseqüentemente, da entrega de valor, constitui desafio ainda maior. Hay e Cordery (2016, p.24) ressaltam que o valor público, como conceituado por Moore, corresponde mais a uma métrica coletiva que individual, portanto, requerer mais de uma medida para atender as diferentes necessidades dos atores envolvidos.

De acordo com Pollitt et al. (1999, apud Bonollo, 2020, p.4),

o resultado das atividades de auditoria das EFSs pode ser medido em termos financeiros quantificáveis, termos não financeiros quantificáveis e termos narrativos. Os resultados financeiros quantificáveis são expressos em termos de valor, geralmente referido a redução de despesas. Resultados não financeiros quantificáveis consideram outras medidas quantitativas, como um valor de escala Likert. Os resultados narrativos se relacionam com efeitos expressos descritivamente sem indicadores.

Bonollo (2020, p.5), busca resumir os estudos sobre mensuração de resultados positivos e efeitos colaterais da atuação das EFS em um quadro que organiza os resultados obtidos de acordo com a classificação de medidas proposta por Pollitt e considera as perspectivas de auditados, de políticos e cidadãos.

¹⁹ Em 2019, a estrutura de normas de auditoria elaboradas pela INTOSAI foi reconfigurada e a ISSAI 12 passou a se denominar INTOSAI-P 12, mas seu conteúdo não foi alterado.

Quadro 3 - Classificação de medidas

		Quantitativo financeiro	Quantitativo não financeiro	Qualitativo (descritivo)
Economia financeira		Valor da economia nos gastos públicos		
Benefício para auditado	Implementação das recomendações		Quantidade ou taxa de implementação das recomendações da Entidade de controle Taxa de correção dos achados (disfunções) como consequência direta da atividade de controle externo	Escala qualitativa de implementação das recomendações da Entidade de controle Adoção das recomendações da Entidade de controle
	Melhoria de processos e desempenho		Número de mudanças significativas no sistema financeiro do auditado	Melhorias no sistema de mensuração de desempenho do auditado Melhoria no desempenho do auditado
	Perspectiva organizacional			Aprendizagem organizacional do auditado Identidade organizacional dos auditados
	Percepção		Escala Lickert da atividade de auditoria das entidades de controle - percepção do auditado	Utilidade da atividade de auditoria das entidades de controle - percepção do auditado
Benefício para representantes da sociedade (políticos do poder legislativo) e cidadãos	Debate democrático e "accountability"		Número de questões endereçadas ao governo por parlamentares	Convites à entidade de controle para apresentação de relatório ao legislativo
			Número de citações de relatórios de auditoria da entidade de controle em projetos de lei orçamentária	Cobertura da mídia
	Percepção		Taxa de relatórios de auditoria da entidade de controle utilizados por parlamentares	Disuasão (detenção?) da corrupção Melhoria da accountability pública
			Escala Lickert da contribuição ao debate no legislativo e cobertura de imprensa - percepção do auditado e parlamentares Taxa de relatórios de auditoria considerados úteis - percepção dos parlamentares Nível de percepção de corrupção (pesquisa geral) Nível de percepção de transparência (pesquisa geral)	Avaliação qualitativa dos relatórios de auditoria de acordo com parlamentares e outros atores
Efeitos colaterais			Percepção de consequências negativas pessoais e organizacionais - percepção do auditado	Ossificação Excesso de burocracia e atividades de compliance Visão de túnel Stress do auditado Erosão da confiança pública

Fonte: Bonollo (2020)

As referências consultadas defendem a relevância do tema da avaliação de resultados das instituições de controle externo, ao mesmo tempo que revelam uma escassez de estudos e alertam sobre as dificuldades para operacionalização da mensuração dos resultados em face de (i) diferenças entre os modelos de atuação dos órgãos; (ii) variedade de instrumentos e práticas de controle adotados; (iii) incertezas acerca do propósito das EFSs, especialmente, em face da expectativa dos diferentes atores da sociedade com a qual se relacionam; (iv) dificuldade para identificação de indicadores capazes de medir resultados qualitativos e indiretos.

Os conceitos de resultado, desempenho e valor público são fundamentais para o desenvolvimento da pesquisa. A partir de uma análise preliminar, os modelos de medição de resultados desenvolvidos pelos Tribunais de Contas brasileiros somente consideram resultados positivos e não mencionam efeitos colaterais. Além disto, em face da aparente facilidade de mensuração, os resultados quantitativos são priorizados e, mais ainda, os resultados financeiros são os mais valorizados, provavelmente por viabilizarem cálculos matemáticos de custo-benefício. Outra caracterização relevante a ser considerada com relação a resultados é sua efetividade pois, modelos de medição adotados por Tribunais de Contas brasileiros contabilizam resultados potenciais que podem não se materializar de fato.

A caracterização das métricas para aferir resultados também é essencial para a pesquisa proposta. Medidas diretas ou indiretas, grau de dificuldade de acesso a dados, grau de compreensão das métricas, monitoramento das medidas ao longo de intervalos de tempo, entre outros, são possibilidades que impactam na clareza e confiabilidade dos modelos de medição.

Conforme expresso no início deste capítulo, o conceito de desempenho como comportamento orientado por um propósito para o atingimento de objetivos pré-definidos estruturou a coleta e análise de dados da pesquisa. Nesse sentido, o estudo acerca da metodologia de medição não se deu de forma isolada, mas considerando a entrega de valor público pretendida pelos TCs. A perspectiva de desempenho como resultados sustentáveis, proposta por Van Dooren, Bouckaert e Halligan, constitui o paradigma a ser perseguido pelo controle externo. As diferentes dimensões de desempenho foram exploradas de forma a melhor caracterizar o sentido do termo

nesta pesquisa. A tipificação acerca da utilização da informação de desempenho, proposta por Van Dooren, Bouckaert e Halligan, complementa a ideia de medição de desempenho contextualizada ao ambiente e estratégia institucional. Os estudos de Bonollo e de Hay e Cordery contribuem para agregar experiências internacionais à análise da prática de medição de resultados de fiscalização dos TCs brasileiros.

4. METODOLOGIA

Essa pesquisa aplicada é coerente com o propósito do mestrado profissional de experimentação e busca por soluções na prática cotidiana da Administração Pública.

A abordagem da pesquisa combinou métodos quantitativos e qualitativos configurando, segundo classificação de Creswell (2007), um método misto. Para Flick (2009), tal método possibilita a obtenção de um conhecimento mais amplo sobre o tema da pesquisa, em comparação ao conhecimento fornecido por uma única abordagem.

A estratégia adotada foi a explanatória sequencial que se caracteriza pela coleta e análise de dados quantitativos seguida pela coleta e análise de dados qualitativos. Creswell (2007) explica que “O objetivo do projeto explanatório sequencial geralmente é o de usar resultados qualitativos para auxiliar na explicação e na interpretação de resultados de um estudo primariamente quantitativo.”.

Tal abordagem pareceu se adequar à pesquisa proposta na medida em que, por inexistirem estudos acerca da medição de resultados da atuação de Tribunais de Contas que considerassem a realidade nacional como um todo, tornou-se evidente a necessidade de um levantamento. Por outro lado, a análise quantitativa decorrente dos dados coletados via levantamento, mesmo que fossem incluídas perguntas abertas, seria incapaz de evidenciar percepções e comportamentos individuais e coletivos no âmbito do sistema de controle externo nacional.

A complexidade do fenômeno, especialmente no que se refere à contradição entre prática e discurso com relação ao propósito dos TCs brasileiros (ver p. 30),

apontou para a adoção complementar de uma estratégia qualitativa para aprofundar a compreensão do quadro resultante da análise dos dados quantitativos.

Assim, o levantamento foi combinado com um estudo de caso comparativo entre 3 Tribunais de Contas. De acordo com Yin (2003) estudo de caso é a estratégia aplicável quando: (i) a questão de pesquisa é do tipo “como”; (ii) a pesquisa focaliza acontecimentos contemporâneos e (iii) a pesquisa não exige controle sobre eventos comportamentais, ou seja, o fenômeno é estudado dentro de seu contexto da vida real e o limite entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

A coleta de dados para os estudos de caso pode se basear em diferentes fontes de evidências (Yin, 2003) e a técnica utilizada foi o Grupo Focal que é, basicamente, uma entrevista com um pequeno grupo de pessoas sobre um tópico específico (Flick, 2009). “A marca que define os grupos focais é o uso explícito da interação do grupo para a produção de dados e insights que seriam menos acessíveis sem a interação verificada em um grupo” (Morgan, 1988, p. 12. Apud Flick, 2009).

A pesquisa envolveu uma sequência de etapas que incluiu (i) a coleta e revisão da literatura pertinente e (ii) a construção do projeto de pesquisa, ambos realizados até a fase da qualificação. A continuidade da pesquisa, envolveu os seguintes passos:

- participação em encontro de TCs;
- coleta de dados por meio de questionário;
- análise quantitativa dos dados coletados por meio de questionário;
- seleção da amostra para grupo focal;
- realização de 3 grupos focais (um grupo para cada TC da amostra);
- análise qualitativa dos dados coletados nos GFs.
- análise integrada dos dados quantitativos e qualitativos coletados sob a ótica do lente analítica selecionada para o estudo.

Etapa 1 - Identificação de discurso

Participação no VIII Encontro Nacional dos Tribunais de Contas (ENTC), de 16 a 18 de novembro de 2022, com o tema “Os Tribunais de Contas como indutores da boa gestão e guardiões da democracia”. O ENTC é uma iniciativa da Atricon, em parceria com instituições que congregam os diversos TCs brasileiros, entre elas,

Instituto Rui Barbosa (IRB) e Conselho Nacional de Presidentes dos Tribunais de Contas (CNPTC).

A chamada inicial do evento, que reuniu representantes de todos os TCs do Brasil, deixa transparecer o discurso atualmente dominante no controle externo:

O encontro busca acolher os participantes para debater a democracia e abordará, entre outros temas, a importância do controle externo no fortalecimento das instituições, a partir da aferição do efetivo impacto das políticas públicas e das entregas à sociedade, com integridade e transparência. (Portal TCE-RJ, 2022)

Minha participação no evento possibilitou a identificação, a partir das palestras e manifestações de conselheiros e gestores dos Tribunais de Contas participantes, dos interesses prioritários e das linhas de discurso dominantes com relação aos propósitos do controle externo brasileiro.

Etapa 2– Questionário

O objetivo do questionário (Apêndice 1) foi mapear a atuação dos TCs no Brasil quanto ao tipo de auditorias por eles desenvolvida no último ano (2022) e identificar se a mensuração dos resultados de tais fiscalizações ocorreu e, caso tenha ocorrido, em que termos. Para tanto o questionário foi construído em 2 blocos distintos: o 1º focado nos tipos de auditoria desenvolvidas por cada TC em 2022, considerando sua frequência e eventual mensuração de resultados, e, o 2º bloco com foco nas características do modelo de mensuração propriamente dito, caso o processo de trabalho de mensuração de resultados exista, mesmo que de forma incipiente.

A aplicação do questionário utilizou a ferramenta de gerenciamento de pesquisas *google forms* e as respostas foram coletadas entre 25 de janeiro e 31 de março de 2023. Dos 33 Tribunais de Contas brasileiros (incluindo-se TCU, TCEs e TCMs), foram obtidas informações de 30 TCs, ou seja, pouco mais de 90% de taxa de resposta.

A estratégia para obtenção das respostas levou em consideração um ponto crítico para a validade do questionário: a necessidade de que o respondente fosse um técnico da área de fiscalização com conhecimento suficiente acerca de conceitos de auditoria e, ao mesmo tempo, com acesso a informações consolidadas sobre

fiscalizações realizadas e processos de mensuração de resultados no âmbito de sua entidade.

Os comitês e encontros técnicos promovidos pelo IRB geraram uma rede de contatos entre servidores do controle externo da qual tenho participado ativamente desde 2018. Por esta razão, foi possível encaminhar o *link* do questionário para cerca de 50% dos TCs diretamente a servidores que possuíam condições de responder as perguntas formuladas de forma adequada. Em alguns destes casos, o servidor inicialmente contactado encaminhou o *link* para outro colega capaz de responder as perguntas com o conhecimento técnico e de gestão exigidos. Para os demais Tribunais de Contas, o *link* foi encaminhado no início de março a um grupo de *whatsapp* restrito a “Secretários gerais de controle”, cargo correspondente ao gestor das unidades de fiscalização de cada TC. Esta estratégia de divulgação rendeu 10 respostas adicionais. Finalmente, busquei o contato de técnicos dos demais Tribunais de Contas com a coordenadora nacional do projeto Integrar, servidora do TCU bastante atuante em diversas redes de contatos do controle externo.

O processo de envio de *link* do questionário e recebimento de respostas foi registrado ao longo do período de aplicação do questionário em planilha contendo forma de encaminhamento do *link*, datas de encaminhamento e de resposta e, sempre que possível, registro de respondente. Ainda que as respostas de cada Tribunal sejam sigilosas, estes registros permitem retrilhar o processo da pesquisa e confirmar a origem dos dados das análises subsequentes acerca da atividade de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros em 2022.

Etapa 3 – Análise das respostas dos questionários

O registro das respostas do questionário em planilha *excel* possibilitou a análise em variadas combinações. Inicialmente, analisei as respostas de cada TC individualmente de forma a verificar a compatibilidade entre as respostas, visto que algumas perguntas permitiam a validação de respostas a perguntas anteriores. Posteriormente, as respostas para cada bloco de perguntas foram analisadas em separado resultando nas análises do capítulo 5: tipos de auditorias realizadas pelos

TCs; medição de resultados por tipo de auditoria ou independentemente do tipo de auditoria e características do modelo de medição.

Finalmente, passou-se a uma análise agregada de todas as respostas de forma a construir uma tipologia de medição de resultados das fiscalizações do ponto de vista operacional. O Capítulo 6 registra os 4 padrões operacionais de mensuração de resultados identificados.

Etapa 4 – Seleção de amostra para Grupos Focais

A seleção dos TCs para aprofundamento qualitativo da pesquisa partiu da identificação das entidades com maior nível de maturidade com relação ao processo de mensuração de resultados das fiscalizações. De partida, dos 30 TCs respondentes, 7 Tribunais indicaram que não realizam qualquer tipo de mensuração de resultados de fiscalização. Portanto, os critérios utilizados para definição da amostra aplicaram-se a 23 Tribunais de Contas.

O primeiro critério de seleção utilizou a resposta da pergunta nº 13 do questionário: “O modelo de mensuração considera resultados: Financeiros / Quantitativos não financeiros / Qualitativos”. Foram selecionados apenas os TCs que indicaram realizar a mensuração de resultados qualitativos por dois motivos principais: grau de maturidade do processo de medição e relação entre resultados qualitativos e discurso contemporâneo do sistema de controle externo nacional. Infere-se que a mensuração de resultados qualitativos pode indicar um grau superior de maturidade no método de medição de resultados uma vez que a mensuração de resultados quantitativos (financeiros ou não) é mais comum entre os TCs e, de certa forma, mais direta quando se trata, por exemplo, de recuperação de valores desviados ou de redução de valores de aquisição de produtos. Adicionalmente, a mensuração de resultados exclusivamente quantitativos dificilmente indicará a adequação do TC ao papel contemporâneo do controle externo e ao discurso recorrente de entrega de valor à sociedade em geral. Dos 23 TCs respondentes que indicaram realizar algum tipo de mensuração de resultados, 16 afirmam mensurar aspectos qualitativos.

O segundo critério, aplicado à amostra resultante do critério anterior, utilizou a resposta da pergunta nº 7 do questionário: “Em 2022, o Tribunal mensurou o resultado

das auditorias operacionais realizadas?”. Neste caso, foram excluídos os TCs que selecionaram a opção de resposta “não mediu”. Este critério funciona como uma espécie de conferência sobre a seleção anterior porque resultados qualitativos tendem a ser resultado de auditorias operacionais. Portanto, TCs que não mensuram resultados de auditorias operacionais não teriam, a princípio, resultados qualitativos a serem mensurados. Dos 16 TCs que indicaram mensurar aspectos qualitativos, 11 afirmam mensurar o resultado de auditorias operacionais.

O terceiro critério, aplicado à amostra de TCs que afirmam considerar aspectos qualitativos na mensuração de resultados de suas fiscalizações e, ao mesmo tempo, afirmam mensurar os resultados de auditorias operacionais, utilizou a resposta da pergunta nº 10 do questionário: “Em 2022, o Tribunal realizou monitoramento das ações dos auditados decorrentes de fiscalizações?”. Foram excluídos os TCs que selecionaram a opção de resposta “não realizou”. Este critério, assim como o anterior, confere a seleção realizada com base nos critérios anteriores. Resultados qualitativos tendem a ser resultado de auditorias operacionais que, por sua vez, tem o monitoramento das ações dos auditados decorrentes de fiscalizações como fase final de sua execução. Portanto, TCs que não realizam a etapa de monitoramento de suas auditorias operacionais não teriam, a princípio, como mensurar aspectos qualitativos. Dos 11 TCs que indicaram mensurar o resultado de auditorias operacionais, 10 afirmam realizar monitoramento.

O quarto critério, aplicado à amostra de TCs que afirmam considerar aspectos qualitativos na mensuração de resultados de suas fiscalizações e, ao mesmo tempo, afirmam mensurar os resultados de auditorias operacionais e realizar monitoramento, utilizou a resposta da pergunta nº 14 do questionário: “Os resultados mensurados estão acessíveis e são divulgados?”. Foram excluídos os TCs que selecionaram a opção de resposta “não”. Isto porque o acesso restrito a resultados de fiscalização dificultaria as fases posteriores da pesquisa. Dos 10 TCs resultantes dos filtros anteriores, 7 afirmam que os resultados mensurados estão acessíveis e são divulgados para o público interno ou externo ao seu TC.

Cabem alguns esclarecimentos acerca do envolvimento de alguns destes 7 Tribunais de Contas “finalistas” nas iniciativas de mensuração de resultados de

fiscalizações ou, mesmo, no contexto do sistema de controle externo brasileiro. Para preservar o anonimato dos servidores que participaram dos grupos focais, estes 7 Tribunais serão identificados por códigos, de TC1 a TC7.

- TC1 foi o Tribunal de Contas que iniciou movimento para mensuração dos resultados de fiscalizações no âmbito do sistema de TCs
- TC2 foi o Tribunal de Contas responsável por um dos primeiros modelos normatizados para mensuração de fiscalizações e sua norma foi utilizada como base por vários outros TCs.
- TC3 é referência nacional no que se refere a busca de aperfeiçoamento da atividade de controle externo com vários projetos inovadores do ponto de vista da reflexão quanto ao propósito e posicionamento do controle externo.
- TC4 participou ativamente do desenvolvimento do projeto do MQB.

Em razão desta pesquisa acadêmica ser desenvolvida no âmbito do mestrado profissional da autora, a escassez de tempo e recursos limitou a amostra para realização de grupos focais a 3 TCs²⁰.

Por ser referência em vários aspectos para os demais TCs e por ter sido precursor na mensuração de resultados, o TC1 foi o primeiro selecionado. Dos 6 TCs restantes do filtro acima descrito, optou-se por escolher uma entidade que representasse o grupo de TCs mais alinhados à proposta do MQB, no caso TC2, TC4, TC6 e TC7 e outro que representasse o grupo com propostas de mensuração menos aderentes ao MQB, no caso TC3 e TC5.

Como representante do grupo aderente majoritariamente ao método proposto pelo MQB, selecionou-se o TC2. TC4 e TC6 foram excluídos por atuarem exclusivamente no âmbito do controle de municípios e TC7 foi excluído pelo risco de viés na realização do GF considerando que sou servidora deste Tribunal.

²⁰ De acordo com Almeida (2016), a quantidade de grupos mínima recomendável gira em torno de 4 sendo que o critério para o número máximo é o da saturação.

Para representante do grupo que adota o MQB de forma residual, o TC3 foi selecionado em detrimento do TC5 que não fiscaliza todos os municípios de seu Estado, não correspondendo, portanto, ao padrão da grande maioria dos Tribunais de Contas subnacionais.

Segue quadro com resumo dos critérios utilizados para seleção dos TCs a participarem da fase de GF:

Quadro 4 - Critérios amostra Grupo focal

seqüência	critérios de seleção	amostra
1	Realiza mensuração de resultados de fiscalização	23
2	realiza a mensuração de resultados qualitativos	16
3	mensura o resultado das auditorias operacionais	11
4	realiza monitoramento das ações dos auditados decorrentes de fiscalizações	10
5	Os resultados mensurados estão acessíveis e são divulgados	7
6	Atuam tanto no âmbito estadual quanto municipal (abarcando todos os municípios do estado)	4 ²¹

Fonte: elaboração própria

Etapa 5 – Grupos Focais

O processo de medição dos resultados dos TCs selecionados para o estudo de caso foi avaliado por meio de grupos focais com servidores dos TCs da amostra, incluindo formuladores das metodologias adotadas, assim como operadores do processo.

Os grupos focais foram realizados de forma remota via plataforma *Teams* com gravação simultânea dada a permissão dos participantes. Os GFs 1 e 2 contaram com 5 participantes cada e o GF3, com 6, sendo que, em todos os casos, a duração da interação entre os participantes girou em torno de 100 minutos.

O roteiro (Apêndice 2) utilizado para a realização dos grupos focais foi dividido em 3 blocos de perguntas que tratam sobre (i) mensurar resultados de fiscalização;

²¹ O TC em que a autora atua foi excluído em face do risco de viés na realização do GF.

(ii) MQB- manual de quantificação de benefícios e (iii) estratégias alternativas de mensuração.

Com as perguntas do primeiro bloco pretendi captar qual a percepção dos técnicos de cada TC sobre se vale a pena investir na mensuração e qual seria seu uso, utilizando os estudos de Van Dooren, Bouckaert e Halligan (2010) como referência para a análise.

O segundo bloco focou no MQB, método adotado de forma predominante entre os TCs. O TC 2 participou ativamente da construção deste método, por outro lado, o TC 3 tem posições divergentes a certos critérios propostos no MQB. Tal diversidade é proposital e espera-se, com as respostas deste bloco, mapear diferentes percepções acerca da mensuração de resultados entre TCs que ajudem a compreender o quadro decorrente do levantamento.

O último bloco de perguntas está estruturado de forma a sondar quais estratégias de mensuração adotadas internacionalmente teriam maior possibilidade de adoção no Brasil, considerada a cultura interna dos órgãos de controle externo no Brasil. E ainda, mapear se a contradição percebida pela pesquisadora entre MQB e objetivos estratégicos dos TCs brasileiros encontra ressonância entre auditores de controle externo dos TCs da amostra.

Etapa 6 – Análise dos dados Grupos Focais

As gravações das falas nos grupos focais, geradas pela plataforma *Teams*, foram convertidas em texto por meio do aplicativo *Transkriptor* e do *Microsoft Word*. Os extratos de texto registrados foram fragmentados e posteriormente resumidos e classificados de acordo com o conteúdo da fala. A codificação dos extratos baseou-se nos blocos de perguntas do roteiro, mas foi sendo reelaborado de modo indutivo a partir de todas as respostas produzidas nos grupos. As análises contidas no Capítulo 7 seguem a lógica das questões propostas para discussão nos GFs e foram construídas de modo a identificar semelhanças e discordâncias de ponto de vista entre os grupos analisados e, por vezes, intragrupos.

Etapa 7 – Análise integrada

A análise do conteúdo das falas dos participantes dos grupos focais contribuiu para esclarecer a ocorrência/frequência de algumas das respostas obtidas por meio do questionário. As opiniões dos auditores acerca do controle externo e do papel dos TCs no Brasil, evidenciadas via coleta e análise qualitativa de dados, guardam relação evidente com os resultados da pesquisa quantitativa realizada via questionário amplo com todos os TCs. As considerações finais que compõe o Capítulo 9 são resultado da correlação entre tais análises em face dos estudos de Van Dooren, Bouckaert e Halligan acerca de desempenho, de Martins e Marini sobre valor público e de Bonollo e Hay e Cordery no que se refere à mensuração de resultados de controle externo.

5. QUADRO GERAL DA MEDIÇÃO DE RESULTADOS NOS TCS

Conforme descrito na etapa 2- Questionário do Capítulo Metodologia (ver p. 43), dos 33 TCs brasileiros (incluindo-se TCU, TCEs e TCMs), foram obtidas informações de 30 TCs. Dado que (i) apenas 10% dos Tribunais não enviaram resposta; (ii) 2 dos 3 TCs não participantes se referem a estados de baixa representatividade em termos de PIB, número de habitantes e número de cidades; e (iii) o 3º TC não respondente atua exclusivamente na fiscalização estadual, considera-se que a análise dos dados levantados permite a construção de um cenário amplo e atual sobre a realização de fiscalizações e a medição de resultados da auditoria governamental no Brasil.

5.1. Como os TCs fiscalizam?

O estudo da mensuração dos resultados de fiscalização do controle externo passa pela identificação dos instrumentos de fiscalização adotados para o exercício de tal controle. Isto porque cada tipo de auditoria se adequa a situações e objetivos específicos, e conseqüentemente, tende a gerar diferentes tipos de resultados.

De acordo com a NBASP 100, a auditoria de conformidade objetiva “avaliar se atividades, transações financeiras e informações estão em conformidade com normas”, a auditoria financeira objetiva emitir uma opinião acerca de informações em

demonstrativos financeiros estejam “livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro” e, a auditoria operacional objetiva “responder a questões-chave de auditoria” acerca do desempenho de intervenções, programas e instituições e “apresentar recomendações para aperfeiçoamento”. Ainda que qualquer tipo de auditoria possa produzir resultados quantitativos e qualitativos, resultados financeiros e quantitativos tendem a ser obtidos em consequência de auditorias de conformidade e resultados qualitativos tendem a ser obtidos por meio de auditorias operacionais.

As respostas às perguntas do primeiro bloco do questionário (ver tabela 1), voltado para os tipos de fiscalização realizadas ao longo de 2022, revelam:

- a massiva utilização de auditorias de conformidade;
- que auditorias operacionais não são priorizadas em nenhum dos Tribunais de Contas respondentes; e
- que auditorias financeiras e combinadas são raridade no controle externo brasileiro.

Tabela 1 - Tipo de auditorias realizadas

Nº pergunta	O questionário perguntou...	de 30 respondentes		
		Não realizou Quant. (%)	Realizou raramente ou ocasionalmente Quant. (%)	Realizou frequentemente ou muito frequentemente Quant. (%)
2	auditorias de conformidade? (considerar inclusive controle preventivo como fiscalizações de editais)	0 (0%)	7 (23%)	23 (77%)
4	auditorias financeiras?	13 (43%)	17 (57%)	0 (0%)
6	auditorias operacionais?	1 (3%)	29 (97%)	0 (0%)
8	auditorias combinadas?	14 (47%)	16 (53%)	0 (0%)

Fonte: elaboração própria

O único tipo de auditoria realizada por todos os 30 TCs da pesquisa é a auditoria de conformidade. Além disso, este tipo de auditoria é a única realizada frequentemente ou muito frequentemente por uma parcela dos respondentes.

A auditoria operacional, ainda que realizada pela quase totalidade dos TCs da pesquisa (apenas 1 TC relata não a utilizar), é adotada raramente por 22 dos 29 TCs que a utilizam.

As estatísticas das auditorias financeira e combinada são muito similares e revelam que estes dois tipos não estão presentes no dia a dia de cerca da metade dos TCs respondentes e, mesmo aqueles que desenvolvem trabalhos deste tipo, o fazem raramente.

A análise agregada das respostas revela indícios de que 7 TCs entre os 30 respondentes, quase 25% dos TCs, rara ou ocasionalmente realizam fiscalizações, independentemente do tipo. Apesar das respostas não esclarecerem a razão para esta condição peculiar, em que órgãos de controle realizem poucas auditorias, pode-se inferir que tais TCs priorizem sua função judicante atendo-se ao julgamento de processos de denúncia, representações e julgamento de contas de responsáveis pela gestão de recursos públicos. Neste grupo específico de TCs, nenhum realiza auditorias operacionais de forma frequente. Importante notar que, ainda que adiantando um pouco a análise das respostas do bloco 2 do questionário, este perfil de atuação não guarda relação com o perfil de mensuração de resultados, em outras palavras, ainda que estes órgãos realizem poucas auditorias, a maioria destes TCs relata mensurar os resultados das auditorias realizadas, inclusive de forma qualitativa.

A identificação do padrão de utilização dos diferentes tipos de auditoria nos TCs brasileiros pode indicar, de forma indireta, a ênfase de atuação do controle externo no Brasil.

Considerando que a auditoria de conformidade objetiva a conferência da legalidade de atividades e informações com foco na identificação de eventuais irregularidades e desvios para reprimi-los, a constatação de que esta é a forma predominante de auditoria dos TCs brasileiros pode revelar o quanto o controle externo no Brasil ainda está distante da visão de controle focada em resultados para a sociedade, tão presente nos discursos e no ambiente internacional.

Ressalva-se que o questionário, ao perguntar sobre a frequência de realização de auditorias de conformidade, solicitou expressamente que fossem consideradas na categoria de auditoria de conformidade, a análise de editais de licitação. Este tipo de fiscalização tem evoluído nos TCs para uma atuação preventiva que busca evitar a ocorrência de ilegalidades. Os editais de licitação para aquisição de bens ou serviços são analisados previamente à abertura das propostas e, os auditores, ao identificarem impropriedades que podem redundar em contratações inadequadas, encaminham tais achados de auditoria aos responsáveis que frequentemente regularizam a situação antes de prosseguir com os procedimentos de contratação. Este tipo de atuação, mesmo não tendo, a princípio, perfil sancionatório, ainda assim é calcado em aspectos legais, não alterando, portanto, a conclusão de que o perfil de atuação dos TCs brasileiros ainda é fortemente legalista.

5.2. TCs medem resultado de fiscalização?

Também fazem parte do primeiro bloco do questionário, perguntas sobre a mensuração dos resultados por tipo de auditoria realizada. A análise das respostas acerca da mensuração por tipo de auditoria (ver tabela 2), revela que:

- 23 TCs, cerca de 75% dos 30 TCs que participaram da pesquisa, declaram mensurar o resultado de suas fiscalizações; e
- os TCs mensuram com maior frequência o resultado de auditorias de conformidade do que de auditoria operacional.

Mensuração de resultado por tipo de auditoria

O único tipo de auditoria cujos resultados são mensurados, em alguma medida, por todos os TCs respondentes é a auditoria de conformidade, sendo que, neste caso, 30% dos TCs mensura os resultados de forma frequente.

No caso das auditorias operacionais, somente 1 TC relata não realizar mensuração. Mas, a mensuração de resultados de AOPs só é frequente em 17% dos TCs que as realizam.

Assim como no perfil de realização de auditorias financeiras e combinadas, a mensuração do resultado destes tipos de fiscalização também tem estatística

semelhante. Poucos TCs mensuram ocasionalmente e, um número ainda menor mensura com frequência.

Tabela 2 - Mensuração de resultado por tipo de auditoria

Nº pergunta	O questionário perguntou...	de 30 respondentes		
		Não mensurou Quant. (%)	Mensurou ocasionalmente Quant. (%)	Mensurou frequentemente Quant. (%)
3	auditorias de conformidade? (30/30 realizam - 100%)	9 (30%)	11 (37%)	10 (33%)
5	auditorias financeiras? (17/30 realizam – 57%)	11 (37%)	4 (13%)	2 (7%)
7	auditorias operacionais? (29/30 realizam – 97%)	14 (47%)	10 (33%)	5 (17%)
9	auditorias combinadas? (16/30 realizam – 53%)	9 (30%)	5 (17%)	2 (7%)

Fonte: elaboração própria

Mensuração de resultado independentemente do tipo de auditoria

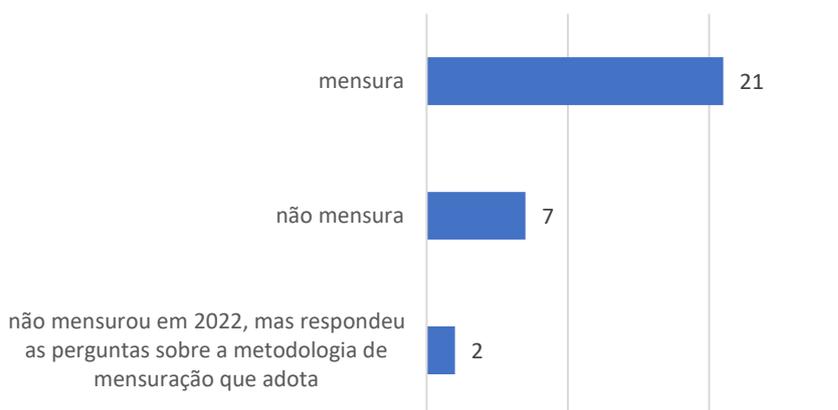
A análise agregada das respostas acerca da mensuração de resultados (ver gráfico 1), independentemente do tipo de auditoria realizada, mostra que 21 TCs da pesquisa, equivalente a 70% dos respondentes, mensuram resultados de fiscalizações sendo que, como visto anteriormente, todos estes mensuram os resultados de auditorias de conformidade.

2 TCs foram ambíguos no preenchimento do questionário que solicitava expressamente que o bloco 2, referente à metodologia de mensuração de resultados, só fosse respondido pelas entidades que realizavam, ainda que esporadicamente, alguma mensuração de resultados. Estes TCs declararam, no bloco 1, que não mensuraram resultado de nenhum tipo de auditoria em 2022, mas responderam todas as perguntas do bloco 2 acerca da metodologia utilizada. Para fins de análise da metodologia de mensuração adotada nos TCs brasileiros, estas 2 entidades foram

consideradas porque entende-se que, ainda que ocasionalmente, há alguma atividade de mensuração nestes TCs e, porque há informações sobre a metodologia adotada.

Por fim, 7 TCs, equivalente a 23% dos respondentes, afirmaram não ter realizado mensuração de resultados para qualquer tipo de auditoria em 2022. Destes, 2 TCs também apresentaram certa ambiguidade em suas respostas. Um deles respondeu que mensurou ocasionalmente os resultados de AOPs em 2022, mas não preencheu as respostas do bloco 2 sobre a metodologia adotada para tal. O outro, apesar de declarar, no bloco 1, que não mensurou o resultado de nenhum tipo de auditoria em 2022, respondeu apenas uma das perguntas do bloco 2 declarando que mensura resultados de forma isolada. Neste caso, ainda que possa haver alguma atividade de mensuração neste TCs, ambos permaneceram no bloco dos TCs sem atividade de mensuração por não ser possível analisar eventual metodologia por eles adotada.

Gráfico 1 - Mensuração de resultado independentemente do tipo de auditoria



Fonte: elaboração própria

5.3. Como os TCs medem resultado?

As respostas às perguntas do segundo bloco do questionário (ver tabela 3), que busca reunir informações sobre o modo como se dá a mensuração do resultado das fiscalizações, revelam:

- Clara ênfase na mensuração de resultados financeiros;

- Que o MQB é o método de referência da maioria dos TCs, ainda que não seja adotado na íntegra de forma majoritária;
- Somente 23% dos TCs respondentes adotam metodologia de mensuração que permite uma visão consolidada dos resultados de sua atuação de controle;
- Somente 23% dos TCs respondentes divulgam para a sociedade os resultados mensurados.

Tabela 3 - Características da mensuração de resultado

O questionário perguntou acerca da metodologia...				
Nº pergunta	A mensuração de resultados das fiscalizações:	de 30 respondentes		
11	ocorre e é registrada?	Não ocorre	Registrada de forma isolada (relat. fisc./unid.)	Registrada de forma consolidada (visão global)
		6²² (20%)	17 (57%)	7 (23%)
de 23 respondentes do bloco 2 do questionário				
12	baseia-se no MQB da Atricon?	Residualmente	Parcialmente	Majoritariamente
		9 (40%)	4 (17%)	10 (43%)
13	considera qual tipo de resultado²³?	Qualitativo	Quantitativo	Financeiro
		16	14	21
14	resultados acessíveis e divulgados?	Não	Só internamente	Também externamente
		9 (40%)	7 (30%)	7 (30%)
15	resultados registrados via...	Outra forma	Planilhas	Sistema
		10 (43%)	6 (26%)	6 (26%)

Fonte: elaboração própria

²² Um TC afirmou registrar os resultados das fiscalizações de forma isolada em relatórios, mas não respondeu as demais perguntas sobre a metodologia adotada sendo, por isso, considerado como TC que não mensura resultados. Por esta razão, a quantidade de TCs que não mensuram seus resultados é apenas 6 nesta resposta contra os 7 considerados na análise consolidada.

²³ A resposta a esta pergunta permitia a seleção de mais de uma opção, portanto a soma das respostas não corresponde ao total de 30 respondentes.

As respostas do segundo bloco do questionário revelam que apenas 7 dos 30 TCs respondentes, cerca de 25%, mensuram e registram o resultado de suas fiscalizações de forma consolidada permitindo a visão global dos resultados das fiscalizações realizadas no Tribunal. Evidencia-se que, de modo geral, mesmo existindo atividades de mensuração de resultados do controle externo no Brasil, estas são registradas de forma isolada nos relatórios de cada fiscalização ou em resumos de atividade de unidades de fiscalização. Esta prática, comum a 17 TCs, implica em grande dificuldade para que estes órgãos conheçam seu desempenho e divulguem resultados de forma consistente à sociedade.

Sem identificar as fiscalizações de maior impacto no aprimoramento da gestão e dos serviços públicos, como aperfeiçoar as atividades de controle? 23 dos 30 TCs respondentes, mais de 75% dos Tribunais de Contas brasileiros, enfrentam atualmente tal desafio.

A divulgação dos resultados aferidos e o controle via sistema, acompanham a lógica de respostas acerca da mensuração de resultados consolidada, ocorrendo em somente 25% dos TCs.

Dos 23 TCs que declaram mensurar o resultado de suas fiscalizações, 10 afirmam que o modelo de mensuração adotado se baseia nos conceitos do MQB da Atricon. De todos os TCs que utilizam métodos residualmente baseados no MQB, nenhum registram o resultado de suas fiscalizações de forma consolidada permitindo a visão global. Tal correlação pode indicar que a adoção residual do modelo MQB não ocorre por discordância dos padrões ali estabelecidos, mas, talvez, porque não há propriamente um modelo consolidado, mas iniciativas isoladas de mensuração que variam de acordo com equipes ou unidades de fiscalização. Já dos 10 TCS que utilizam métodos majoritariamente baseados no MQB, 5 registram o resultado de suas fiscalizações de forma consolidada permitindo a visão global. Independentemente dos procedimentos e critérios preconizados pelo MQB as respostas ao questionário parecem indicar que a adoção do método potencializa a existência de procedimentos uniformes e sistemáticos de medição de resultados de fiscalização.

Quanto ao tipo de resultado mensurado, 5 TCs, dos 23 que mensuram resultados, relatam mensurar exclusivamente resultados financeiros e apenas 1 TC

afirma mensurar apenas resultados qualitativos. Todos os demais, medem resultados qualitativos e quantitativos (financeiros ou não).

5.4. Reflexões e sugestões de melhoria do modelo

A última pergunta do questionário indaga se há alguma sugestão para o aprimoramento do método atualmente utilizado para mensuração dos resultados decorrentes de fiscalizações. Por se tratar de uma pergunta cuja resposta não é obrigatória, 10 dos 23 Tribunais que declaram mensurar seus resultados se manifestaram.

Entre os 10 TCs que encaminharam resposta a esta pergunta aberta, 5 se referem a implantação de sistemas de TI como uma melhoria necessária.

Com relação ao método propriamente dito de mensuração, 2TCs mencionam a necessidade de internalizar e promover aderência ao método preconizado (MQB?) e outros 2 respondentes mencionam a necessidade de criação de novas métricas de mensuração, por exemplo, "conversão dos benefícios qualitativos em quantitativos".

Ainda com relação ao método, 1 TC enfatiza a importância de alterar o foco da mensuração para evidenciar a solução de problemas por meio de uma "sintaxe para descrição de benefícios" que promova a coerência entre problema encontrado, suas causas e seus efeitos, encaminhamentos, tratamento das causas e mitigações dos efeitos.

O conceito de Sistema de controle externo brasileiro, que reúne todos os TCs brasileiros, surge nas respostas de 4 TCs que sugerem a ampliação do debate acerca da metodologia de mensuração de resultados para instituição de método e sistema unificado adequado a todos.

A relação com a sociedade, tanto em termos de ampliação da visibilidade dos resultados advindos do controle externo quanto como sua valorização como ator essencial para debate sobre o tema, é preocupação mencionada por 3 TCs.

É perceptível, nas respostas à pergunta aberta, o interesse dos TCs em questões como:

Para quê mensurar? Prestar contas, dirigir e controlar e/ou aprender?

As métricas atualmente em uso captam os resultados adequadamente? Há opções alternativas?

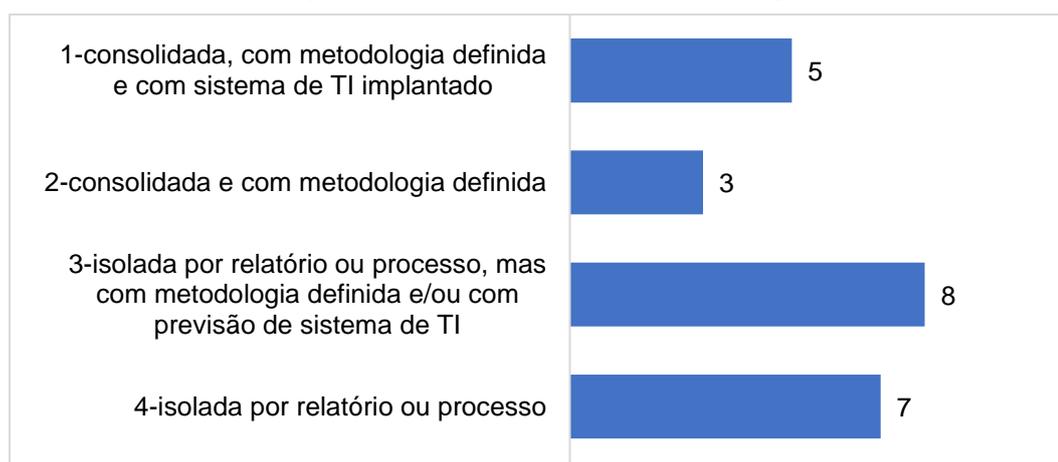
A quem interessa o resultado do controle externo? Quem deve ser chamado para esta discussão?

A segunda fase da pesquisa buscou aprofundar o estudo para captar a percepção dos servidores de TCs quanto às questões acima delineadas. Por meio da realização de 3 Grupos focais, um em cada TC da amostra selecionada conforme descrito na etapa 4 - Seleção de amostra para Grupos Focais do Capítulo Metodologia (ver p. 45).

6. TIPOLOGIA OPERACIONAL DE MEDIÇÃO DE RESULTADO

A análise agregada das respostas do questionário acerca da metodologia de mensuração revela que existem diferentes perfis de TCs quanto às características deste processo de trabalho. A correlação entre algumas das características levantadas via questionário permitiu o estabelecimento de uma tipologia de mensuração de resultados de fiscalização em TCs brasileiros do ponto de vista operacional. (ver gráfico 2).

Gráfico 2 - Tipologia por padrão operacional de mensuração de resultado



Fonte: elaboração própria

Um dos padrões operacionais mais comuns de mensuração de resultado de fiscalização entre os TCs brasileiros, identificado em 7 TCs, é o menos estruturado -

as informações são registradas de forma isolada em cada relatório de fiscalização ou em relatórios de unidades administrativas e não há metodologia uniforme estabelecida.

O padrão seguinte, identificado em 8 TCs, ainda tem informações sobre os resultados registradas de forma isolada em relatórios de fiscalização ou de unidades administrativas, mas já existe alguma normatização sobre como a medição deve ser realizada ou existe a previsão de um sistema de TI para dar suporte ao processo de trabalho, o que indica o movimento por estruturação da mensuração.

Na sequência, há 3 TCs cujo processo de mensuração é mais estruturado com registros consolidados permitindo uma visão global dos resultados obtidos pela entidade e há definição quanto à metodologia a ser empregada.

Finalmente, a tipologia que pode ser considerada mais bem estruturada pode ser identificada em 5 TCs que, além de registrarem de forma consolidada os resultados mensurados, contam com metodologia estabelecida e utilizam sistemas de TI para suporte do processo de trabalho. Ainda assim, mesmo considerando os 5 TCs desta tipologia, apenas 2 divulgam seus resultados ao público externo o que pode indicar eventual insegurança quanto aos resultados levantados.

A tipologia aqui apresentada classifica os TCs brasileiros - que participaram do levantamento via questionário - de acordo com o grau de maturidade no processo de mensuração de resultados de suas fiscalizações do ponto de vista operacional - consolidação, normatização, suporte de TI e transparência - sem considerar os conceitos que estruturam estas medidas. Tal consideração é vital para esta pesquisa porque a pertinência/ validade de medidas de desempenho deve, como pontuado tanto por Van Dooren, Bouckaert e Halligan quanto por Martins e Marini (ver p. 31), refletir o valor público perseguido pela organização.

Portanto, a classificação tipológica ora apresentada, ainda que evidencie as dificuldades práticas para medição dos resultados do controle externo no Brasil, é insuficiente para responder em que medida as estratégias de medição adotadas se adequam ao papel e ao discurso contemporâneo dos TCs.

7. A MEDIÇÃO DE RESULTADOS DO PONTO DE VISTA DO AUDITOR

Os dados coletados via questionário, além de revelarem que poucos TCs apresentam grau de maturidade operacional, evidenciaram que as auditorias realizadas pelos TCs são majoritariamente de conformidade. Esta conclusão, por si só, independentemente dos métodos de medição de resultados adotados, já sinaliza para a distância existente entre o discurso e a prática das instituições de controle externo brasileiro. Isto porque, como visto anteriormente, a tendência contemporânea do controle externo em conduzir auditorias que possam contribuir com a melhoria das políticas e serviços públicos em benefício da sociedade caracteriza o discurso corrente da liderança dos TCs e permeia os planos estratégicos da maioria dos Tribunais brasileiros.

Sendo assim, interessa investigar a metodologia adotada para medição dos resultados nos diferentes TCs do ponto de vista conceitual, para além dos aspectos operacionais. Os conceitos e critérios que embasam as metodologias de medição adotadas estariam alinhados com a prática ou com o discurso?

A realização dos grupos focais buscou aprofundar a pesquisa de modo a compreender os conceitos que embasam os métodos adotados pelos 3 tribunais da amostra.

O processo de seleção da amostra, detalhado na etapa 4 - Seleção de amostra para Grupos Focais do Capítulo Metodologia (ver p. 45), resultou na seleção de 3 TCs que se encontram em diferentes níveis de maturidade operacional de mensuração de resultados. TC1 e TC2 encontram-se no grupo de maior maturidade operacional, ao passo que o TC3 compõe o grupo majoritário de TCs nos quais as informações sobre os resultados são registradas de forma isolada, mas existe normatização sobre como a medição deve ser realizada. Mesmo com estas diferenças de maturidade operacional, os 3 Tribunais selecionados realizam auditorias operacionais e mensuram resultados qualitativos. Estas características foram parâmetro para seleção dos casos específicos de TCs a serem estudados com profundidade por serem mais relevantes para esta fase do estudo do que o grau de maturidade operacional.

A percepção dos auditores acerca dos conceitos e do método de medição de resultados de sua atuação, levantada por meio dos Grupos focais 1, 2 e 3 (correspondentes respectivamente aos TC1, TC2 e TC3), revelou pistas para a compreensão das condições atuais da mensuração de resultados do controle externo no Brasil.

7.1. Para que medir resultados?

Ao serem questionados acerca do objetivo principal da mensuração de resultados das fiscalizações em seus TCs:

Os servidores do TC1 que participaram do grupo focal, mencionaram a apresentação de resultado para a sociedade como a maior motivação para o esforço de mensuração. Vários apontaram que o aprimoramento da atuação é essencial e está intimamente ligado ao atingimento dos resultados para a sociedade, portanto, também se beneficia da mensuração de resultados. A seleção de objetos de auditoria também foi correlacionada à mensuração de resultados:

Então traz transparência para a sociedade dos produtos que nós fiscalizamos. Olha, pô, fiscalizou isso aqui? Tá? Mas e aí, qual foi o benefício da fiscalização? Não foi nada, então porque você fiscalizou isso, né? ... Só que do alfinete ao foguete,... Aqui vale a pena eu pegar. Gastar meu tempo para poder verificar isso aqui, não, isso aqui, eu vou só citar que tem esse problema e não vou gastar meu tempo... (G-GF1)

Para os participantes do GF2, a mensuração é importante para prestar contas, uma vez que a sociedade não tem clareza sobre a atuação do órgão e, também, porque os TCs são caros e é preciso evidenciar que dão retorno à sociedade.

Que aí você fornece pra sociedade, informa pra sociedade, os benefícios das ações de controle porque o tribunal tem um orçamento ... recursos públicos são investidos e a gente precisa é claro dar um retorno pra sociedade. Eu acho que o objetivo final talvez de tudo isso seja esse dever de transparência né? (D-GF2)

No GF2, apenas B. enfatizou que a mensuração é importante para o planejamento, no direcionamento das ações de controle.

No GF3, a ênfase acerca da serventia da mensuração de resultados recaiu na melhoria da atuação do TC em várias frentes: qualificação das ações, retroalimentação do planejamento, robustecimento da comunicação e aprendizagem. A. do GF3 afirmou que “o propósito um (do método desenvolvido para medir

resultados da fiscalização) era realmente qualificar as nossas ações”. A mensuração para divulgação do trabalho do TC à sociedade também foi mencionada, mas diferentemente do GF1 e do GF2, sob o viés de processo de produção de conhecimento, não como forma de preservação institucional.

transformar o tribunal num órgão de produção de conhecimento, no órgão que faça diferença naquilo que ele atua, quando ele atua com a sua expertise, que ele faça a diferença né? Que ele agregue valor. (A-GF3)

7.2. Como medir resultados?

Que tipo de medida é melhor?

Ao serem questionados acerca de qual tipo de medida – quantitativa, financeira ou qualitativa – tende a mensurar melhor os resultados das fiscalizações:

Os auditores do GF1 enfatizaram a necessidade de quantificar resultados de modo a possibilitar consolidações. Foi bastante reforçada a ideia de que benefícios qualitativos podem e devem ser mensurados pela via quantitativa, por meio de indicadores.

a decisão de ser baseada em números é essencial para tomada de decisão, assim como nossas auditorias, né? A gente conseguir quantificar as coisas é importantíssimo. (A-GF1)

Questão de administração pública, nós não estamos acostumados a tomar decisão baseada em números, não é? A gente simplesmente vai decidindo com base nos sentimentos, sem olhar para os números e os números estão aí. (A-GF1)

Alguns mencionaram a importância do resultado qualitativo. R. considera que resultados qualitativo e quantitativo andam juntos.

Entre os auditores do GF2, os benefícios qualitativos são percebidos como valiosos, por vezes mais ainda que os financeiros, mas há consenso sobre a dificuldade de mensurá-los: “Assim, o benefício eu não tenho dúvida que o qualitativo foi infinitamente melhor do que o quantitativo. Mas a propaganda está no quantitativo” (H-GF2). A tradução de benefícios qualitativos em quantitativos é considerada importante para comunicar à sociedade.

pro lado da sociedade fica mais fácil informar quando é algo mensurável, né? Quantitativo. Eu não tô aqui colocando uma hierarquia... mais fácil passar isso pra sociedade, né? (D-GF2)

Há consenso de que o Sistema adotado pelo TC2 privilegia benefícios financeiros. B. do GF2 entende que resultados qualitativos (considerando impacto das ações) demoram mais para serem percebidos ao passo que resultados quantitativos podem ser mensurados mais rapidamente.

aí talvez a gente tenha que avançar porque realmente a gente acaba, o sistema acaba ficando mais focado realmente na quantitativa e aí, pra que a gente consiga o equilíbrio, eu acho que é o ideal ... tanto um tipo de benefício como outro tipo de benefício. (D-GF2)

No GF3, há clara valorização dos resultados qualitativos ainda que sejam difíceis de mensurar inclusive porque, por vezes, o benefício só é perceptível a longo prazo.

Eu acho que todo mundo acaba concordando que o qualitativo é super importante. Mas as pessoas têm fixação pela medição... a discussão que eu vejo hoje de pano de fundo no benefício é muito que ele reflete o que você pensa do tribunal. (H-GF3)

O grupo entende que o resultado dos TCs ainda é muito focado no quantitativo financeiro por ser sedutor e mais fácil de calcular. F. do GF3 pontuou que benefícios qualitativos podem ser quantificados em números relativos (melhor que em números absolutos). T. do GF3 considera que mesmo o que não é mensurável deve ser relatado.

Fiscalizações podem gerar efeitos indesejados?

Ao serem questionados se as fiscalizações, além de benefícios, podem causar efeitos colaterais indesejados à administração e até à sociedade:

Os auditores do GF1 relataram que estudos internos revelaram desalinhamento de decisões do TC para situações similares e para mesma entidade, o que implicaria em eventuais prejuízos à auditados. Nada foi mencionado em relação à excesso de burocratização ou “apagão das canetas²⁴”.

²⁴ Apagão das canetas: para designar a paralisação de decisões, por causa do temor de responsabilização, perante a Administração Pública "do medo", pois, em determinados casos, tendo em vista as decisões imprevisíveis e oriundas dos mais variados órgãos de controle, os bons gestores acabavam ficando com receio de decidir e futuramente ser responsabilizados por uma decisão justa,

No GF2, H. e P. consideram que o controle pode inibir a inovação na administração pública.

algumas pessoas eu já ouvi uma expressão, apagão das canetas, né? Que as vezes as pessoas acabam tendo esse receio de inovação ou receio de algum tipo de sanção do tribunal, né? (P-GF2)

No GF3 houve consenso de que há risco da atuação do TC ser prejudicial, por exemplo, ampliando a burocratização.

Eu acho que existe um entendimento, um autoentendimento do tribunal, pelo menos assim, não só do nosso, mas de todos. que tudo que a gente faz é bom. É como se o Tribunal sempre tivesse uma palavra pedagógica, sempre tivesse um conhecimento técnico acima de quem ele uma postura sempre muito vamos ajudar, vamos colaborar. Mas uma postura hierarquizada. Medir resultado é medir quando não dá certo também. O quanto que isso já avançou em outros países de você analisar, poxa, fomos lá e burocratizamos tudo. Quando você avalia o que deu errado você aprende com isso e não faz de novo. (H-GF3)

Avaliação do MQB

Ao serem questionados sobre pontos positivos ou eventuais discordâncias quanto ao método proposto pelo MQB:

A maioria dos auditores do GF1 não está familiarizado com o MQB, mas com o sistema adotado pelo próprio TC1. S. do GF1 considera a uniformização mínima de procedimentos como o ponto positivo. A. do GF1 aponta que a identificação de benefícios só no final da auditoria é uma fragilidade do MQB. S. e R. do GF1 manifestaram preocupação com relação ao estabelecimento de métodos uniformizados de mensuração sem previsão de atualização constante do modelo como forma de abrigar as diferenças entre os TCs e inovações que ocorrem nas entidades que compõe o sistema.

Um ator fala assim, eu gostei disso agora, agora eu quero para todos. Você tem outros que já estão andando pro outro lado ...Isso também não prejudica o próprio sistema? (R-GF1)

o meu tribunal funciona desse jeito, eu vou fazer diferença e funciona bem, mas não quer dizer que necessariamente todos os tribunais têm que

mas que iria de encontro às orientações cambiantes de diversos dos órgãos de controle.” (MOTTA; NOHARA, 2019, p. 24 apud. SANTOS, 2020, p.33).

funcionar daquela forma. Então, onde é que tá esse limite aí, né? Do que eu quero trazer como parâmetro para todos que vai ser um ganho para o sistema de controle externo e o quanto eu preciso deixar flexibilidade...(R-GF1)

No GF2, também não há familiaridade com o MQB, apenas com o sistema adotado pelo próprio TC2. R. do GF2 considera a uniformização de metodologia e a quantidade de exemplos e casos práticos como vantagens do MQB e acha que o método seria passível de aplicação em todos os TCs. Também vê com bons olhos a proposta da Atricon de criar um repositório único de benefícios de todo o sistema de controle externo brasileiro. Nenhuma fragilidade foi apontada.

O manual da ATRICON ele tá bem uniformizado tipo assim eu acredito que tudo que tá seja tranquilamente aplicável a qualquer tribunal, né?... Ele traz muitos exemplos com casos práticos... são bem concretos, situações concretas, então essa uniformização acho que é uma grande vantagem, né? (R-GF2)

Vários participantes do GF3 contribuíram para o desenho do modelo de mensuração atualmente adotado pelo TC3 e estão familiarizados com o MQB. Apesar do MQB ter sido uma das referências para construção da metodologia adotada, não foram mencionados pontos positivos específicos. A discordância chave com relação ao MQB parece ser o próprio conceito de benefício e a discussão pouco aprofundada em torno deste conceito. TC3 excluiu multas e todas as categorias relacionadas à expectativa de controle do rol de benefícios proposto pelo MQB. H. do GF3 expressou preocupação quanto à criação de portal para divulgação de resultados dos TCs sem discussão mais aprofundada de conceitos.

O problema não está no manual nem na metodologia, está na compreensão do que do que seja esse benefício pra que ele serve ... Essa discussão eu não estou vendo acontecer. Quando você diz multa de trânsito, eu vou te pagar sua gratificação de desempenho pelo número de multas. Sim. Você sabe que esse tipo de coisa direciona a atuação. ...Eu acho que o problema não é o manual em si, é o processo de discussão pouco maduro e que pode gerar um resultado ruim. Eu acho que isso pode gerar um resultado de competição entre tribunais ... eu fico muito preocupada. (H-GF3)

Multa é benefício?

Ao serem questionados se multa deveria ser considerada benefício:

Ninguém no GF1 e no GF2 afirmou que aplicação de multa não é benefício. Os servidores consideraram que, ainda que a multa não seja um fim em si mesma, tem caráter repressor e pedagógico eficiente. Ao longo da discussão, os participantes do

GF2 concluíram que a multa poderia ser encarada como promotora de benefício qualitativo. Nesse sentido, com o aprimoramento da gestão pública, os benefícios quantitativos decorrentes das sanções tendem a reduzir e dar lugar à ampliação de benefícios qualitativos.

Vocês vão transformar o tribunal numa máquina de geração de multas... mas não é bem esse sentido. No tribunal mantiveram e o número de multas é ínfimo porque de certa forma foi um caráter pedagógico muito intenso... o estabelecimento desse mecanismo de cobrança, de apertá-la mesmo na fonte, também fez com que a qualidade da informação melhorasse bastante. (R-GF2)

De fato a multa ela tem esse caráter repressor... Ela não é um benefício, nesse sentido então ela se torna um benefício qualitativo, olha só. Ela deixou de ser um benefício quantitativo. (B-GF2)

Houve consenso no GF3 de que multa não pode ser considerada benefício por reforçar o papel punitivista do TC. Também foi mencionado o baixo percentual de efetivo recolhimento de multas em todos os TCs.

Quer dizer que se o cara pagar a multa ele já ele trouxe um benefício pra sociedade ... só de pagar a multa já beneficiou a sociedade? Não quer dizer isso, pode ele descumpriu uma ação, a ação aconteceu, foi multado e tal e pronto, pagou a multa, e aí? E aquela ação que ele ia fazer? (R-GF3)

Indicadores alternativos

A partir da menção de indicadores de resultado adotados em outros órgãos de controle externo (ver item 3 do Apêndice 2):

No GF1, a taxa de implementação de recomendações foi criticada como medida de benefício por A. Por sua vez, R. e J. do GF1 consideram positivo ouvir a opinião da sociedade acerca do desempenho. A oitiva do gestor é prática em adoção - ainda que não seja para avaliação da atuação do TC1- uma vez que há iniciativas para construção de soluções consensuais: “conversar com o gestor, ele tem que enxergar o mesmo benefício” (A-TC1). As demais sugestões de indicadores de desempenho alternativos não motivaram discussão.

Pensar em benefício é pensar em resolutividade de problemas e é essa questão. Quando a gente não consegue mensurar adequadamente benefício é porque ainda nós não conseguimos enxergar objetivamente ainda o problema. (A-GF1)

No GF2 houve bastante interesse sobre taxa de implementação de determinações e recomendações e sobre a possibilidade de realizar este cálculo via sistema. P. do GF2 considera a utilização de indicadores de políticas públicas promissora ainda que pondere dificuldades de implementação. B. do GF2 avalia a percepção do auditado e da população como interessantes para mensuração de resultados, mas aponta que seria custoso e, ainda, avaliou a taxa de correções de achados como bom indicador de resultado.

Do ponto de vista da percepção do auditado sobre o nosso trabalho. Principalmente quem está na ponta, tá? Quem está na ponta do serviço público se ele conseguir ver e aquilo que a gente fez de trabalho e recomendou e teve uma adoção por parte da alta gestão e teve uma modificação dentro da instituição e chegou lá na ponta no trabalho dele aí eu entendo que é uma boa forma de medir. Ainda mais se a gente consegue fazer essa avaliação antes e depois, tá? ... eu acho que seria muito interessante se a gente conseguisse nos nossos trabalhos coletar ou colher a percepção do cidadão que é atendido pelo nosso trabalho. Só que é uma coisa difícil porque é caro você fazer uma pesquisa de campo desse tipo ... com significância estatística é muito difícil. (B-GF2)

O GF3 foi bastante crítico com relação a Cobertura da mídia como indicador de desempenho: “um indicador quanto mais notícias da mídia melhor, eu chamo isso de métrica de vaidade” (F-GF3). Quanto a indicadores de desempenho de política pública foi pontuado a existência de externalidades que dificultam a identificação do resultado decorrente da atuação do TC. A taxa de implementação de determinações e recomendações é calculada para AOPs e o nível de atingimento é considerado bom pela equipe.

7.3. Atuação pedagógica e medição adotada são compatíveis?

Ao serem questionados se a mensuração de resultados das fiscalizações de seu TC é compatível com a ênfase crescente em atuação pedagógica e colaborativa típica de AOPs e avaliação de políticas públicas:

No GF1, a ênfase crescente em atuação pedagógica e colaborativa típica de AOPs e avaliação de políticas públicas não é percebida por todos da mesma forma. A. do GF1 considera que a missão constitucional não se alterou - há um núcleo duro - e que as ferramentas adotadas é que se renovam.

Tem que separar essas 2 coisas, uma coisa são as ferramenta que ele tem - Gestão consensual, termos de ajustamento de conduta . Outra coisa é o que

ele deve fazer do ponto de vista constitucional, o que é o tribunal ,o que é a missão dele... por mais que a gente crie ferramentas de investigação, não tem como fugir daquilo lá. Não, graças a Deus, né? Porque cada um pensa o Tribunal de uma forma. (A-GF1)

R. do GF1 defende que há modernização na forma de atuar e que a constituição é flexível o bastante para permitir tal modernização.

A própria gestão pública está evoluindo, então o controle tem que evoluir também. Eu não sei quem é o ovo, quem é a galinha ... As coisas vão mudando, o mundo vai mudando, o controle não pode ficar em 1988, né? ... A nossa Constituição é abrangente o suficiente para permitir muitas atuações possíveis, né? (R-GF1)

Parece haver consenso de que a metodologia atual em implementação - que considera o benefício desde a fase de planejamento das fiscalizações - é adequada à forma de atuação do TC 1, ainda que caibam aprimoramentos:

eu queria ver um relatório que pelo menos a gente pudesse mostrar tanto aquilo que houve de retorno financeiro, mas também o que a gente trouxe de benefício não financeiro e de uma forma simples para que todo mundo entenda e que a gente consiga ficar mais próximo do povo. Que é isso, não? É para eles que a gente serve não é? Para aquele que está pagando imposto. (S-GF1)

Tribunal precisa avançar realmente em ouvir o cidadão . A gente já tem, já tem avanços, não é? ... Eu penso que a gente precisa melhorar muito, em ouvir o cidadão. É isso mesmo que o cidadão quer. O tribunal ali, parceiro. (J-GF1)

Os auditores do GF2 percebem que a atuação migrou da fiscalização punitiva e processualizada para fiscalizações mais planejadas com base em risco, mais assertivas, concomitantes, operacionais e direcionadas ao consenso e orientação, inclusive por influência de Organismos Internacionais.

Muita fiscalização, fazia muito processo e e às vezes elas não eram tão assertivas, né. Hoje o tempo dedicado pro planejamento é muito mais expressivo do que era antigamente. E subsidia ações mais assertivas pra otimizar realmente o o nosso trabalho. Mas colegas mais antigos aqui eu canso de ouvir, cê tá, pô, teu irmão tá conversando demais, tá orientando muito e fiscalizando menos. (R-GF2)

D. e B. do GF2 concordam que a Constituição possibilita diferentes formas de atuação e que todas devem ser utilizadas e que o desafio é encontrar um equilíbrio entre auditorias de conformidade e operacional.

eu acho que em determinados tipos de ações uma auditoria de conformidade ela vai ser melhor, né? Diante do objetivo. Em outras, uma auditoria operacional. Enfim, acho que a gente não pode abrir mão de nenhuma, sabe? O que a gente tem que avaliar é fazer um planejamento muito bem feito,

planejamento tático pra que a gente consiga realmente atingir um objetivo final, e é isso, gerar o benefício que a sociedade espera do da atuação dos tribunais, né? (D-GF2)

B. do GF2 aponta o risco de que o TC enfatize em suas ações o que dá mais mídia. Quanto à metodologia, o manual do TC2 foi recentemente revisado e o grupo valoriza o método e o sistema atualmente em uso. Ainda assim, foram apontadas fragilidades e oportunidades de melhoria: o monitoramento de recomendações nem sempre ocorre; o benefício é mensurado no fim do processo sem tempo de elaboração; a metodologia não adaptável.

Você quer entregar seu trabalho e você acaba não dando a devida importância pro benefício. O benefício é a última coisa que está pronta ... e preenche meio que correndo, entendeu? Porque você quer bater seu prazo lá, você quer entregar no prazo... (H-GF2)

Mesmo assim, o grupo parece entender que a metodologia em uso não interfere no direcionamento da atuação do TC2.

... pelo menos no nosso tribunal o que que eu percebo esses benefícios que estão nesse rol não conseguem ser o impedimento para buscar outras formas de atuação, e o que ele faz é, ele pega, o que ele acha que é resultado dessas outras formas de atuação e anuncia como se fossem benefícios tá? (B-GF2)

Atualmente o principal instrumento de fiscalização do TC3 é o acompanhamento na busca por uma fiscalização concomitante, preditiva, mais efetiva e que possa agregar valor. Os auditores do GF3 percebem que os resultados mais significativos advêm deste tipo de atuação ao passo que os resultados da porção judicante têm se mostrado menos efetivos.

Hoje se a gente fosse medir benefício das decisões do tribunal versus aquelas que não foram processualizadas, com certeza essas que não foram processualizadas teriam mais benefício do que aquelas decisões. ...Acho que o tribunais de contas tem sim passado por uma crise de identidade que ainda não está explícita ... este modelo judicialiforme pesado, carregado ele talvez não dê tanto benefício assim se você comparar com outro tipo de atuação. (H-GF3)

Quanto à mensuração de benefícios, ainda que haja normatização e manual, a cultura de mensuração não está plenamente interiorizada. O grupo entende que (i) o foco tem que ser mais resultado e menos benefício; (ii) o erro tem que ser registrado para permitir aprendizagem; (iii) conceito de benefício reflete o que se pensa e quer de um Tribunal; (iv) primeiro se define objetivo, depois indicadores e metas; (v)

indicadores devem ser simples e objetivos e (vi) não atingimento de meta tem que motivar ação, caso contrário a medição é apenas custo.

O que a gente mede é o que a gente terá. Se a gente mede num PPA ou em algum outro indicador processo a gente vai ter processos... Geralmente é assim, o que as ações do tribunal corrigiu (foram) irregularidades. Só que essa é uma métrica de quanto pior melhor. Ou seja, quanto pior está a administração pública e a gente consegue encontrar isso, melhor pra gente. Então eu acho que isso enviesava muita coisa. (F-GF3)

Quando a gente fala em meta quando a gente fala em indicador a gente tem que falar de objetivo... depois vem todos os indicadores. Ah, quero ter uma vida saudável. Que que eu vou fazer pra ter uma vida saudável? Vou reduzir meu peso de X pra Y. Como que eu vou medir isso? Tantos pesos por mês. Sua meta serve pra quê? Tem meta. Tem os indicadores e tem o gap Se você tem uma meta, o indicador sobe e desce, você não faz nada, tira a meta, porque ela só gera custo. (F-GF3)

Não ficou claro se o grupo considera que a metodologia em uso se adequa à forma de atuação do TC. Por outro lado, é perceptível o nível aprofundado de reflexão sobre o tema e a busca de construção compartilhada de uma metodologia alinhada com a construção de valor do controle externo.

Eu percebo que falta a gente colocar a camada de aprendizado nessa história Por quê? Se eu fizer uma metodologia dos meus resultados, que só busca identificar benefício, eu não vou nem ter nada pra mapear o que deu errado. Tem que ter uma metodologia que não olhe só se teve ou não o benefício. O foco é no resultado. (H-GF3)

O processo todo inclusive de medir os nossos resultados tem que fazer sentido. Ele tem que também gerar valor pra gente. É processo de aprendizado que oxigena a instituição que abra ela. Que faz ela ser mais humilde. Mais pé no chão. (H-GF3)

Foi perceptível em todos os GFs a busca constante por melhorias de desempenho nos TCs – seja de eficiência, mais presente nas métricas e controles robustos do TC2 ou de efetividade, bastante característico do TC3. Tal busca gera alterações e aprimoramentos constantes na metodologia de mensuração dos resultados das fiscalizações. A retroalimentação, ou seja, resultados medidos embasando decisões acerca de escolhas de fiscalização foi mencionado em todos os GFs como possibilidade desejável, mas em nenhum dos grupos como prática corrente. Uma hipótese explicativa para tal realidade é que o uso de medição de resultado para aprendizagem tenha sido enfatizado apenas no GF3, justamente no TC da amostra menos maduro do ponto de vista operacional da medição.

8. PAPEL E RESULTADO DO CONTROLE: DIFERENTES PERSPECTIVAS

A análise agregada das percepções dos auditores participantes dos 3 Grupos focais acerca de questões conceituais da mensuração – para que serve, quais as medidas mais adequadas e, qual o papel dos TCs e sua correlação com medição de desempenho - revela a coexistência de pelo menos duas perspectivas de controle externo.

Diferentemente das características operacionais da medição de resultados da fiscalização nos TCs brasileiros levantadas via questionário, as percepções identificadas nos GFs realizados não permitem a construção de uma tipologia de modelos de medição de resultado do ponto de vista conceitual. Menos ainda seria possível, a partir do resultado dos grupos focais, estabelecer tipologia referente a níveis de coerência entre metodologia de medição de resultados e propósito das entidades de controle externo – questão chave para esta pesquisa.

A dificuldade de construção desta tipologia parece não decorrer das limitações da técnica qualitativa de pesquisa adotada, mas justamente do que foi evidenciado pelos GFs: do ponto de vista conceitual – considerados propósito, premissas e critérios de mensuração - existe um modelo hegemônico de mensuração de resultados de fiscalizações dos TCs brasileiros.

O histórico de iniciativas de mensuração de resultados do controle externo no Brasil pode ajudar a explicar a existência deste modelo hegemônico. O TCU foi o pioneiro na definição de normativas e metodologia de medição e, dado seu papel de referência no sistema de controle externo nacional, alguns TCs estabeleceram métodos próprios fortemente embasados na proposta do TCU. Na sequência, a Atricon constituiu equipe para o desenvolvimento do MQB, igualmente calcado na proposta do TCU, e estimulou sua adoção. O processo que levou o tema da medição de resultados a tornar-se uma das pautas de discussão no sistema dos TCs e o trajeto de desenvolvimento e paulatina adoção de um método hegemônico de medição de desempenho não são, em si, objeto desta pesquisa. Mas, a menção deste histórico

de desenvolvimento do método, possivelmente permeado por mecanismos de isomorfismo²⁵, é esclarecedor para a situação revelada na pesquisa.

Os grupos focais indicaram ainda que tal modelo hegemônico comporta variações, mais ou menos abrangentes, a depender do perfil do TC. Mais especificamente, a depender tanto do propósito institucional de cada Tribunal, quanto da motivação para mensurar seu desempenho. Em outras palavras, as variações metodológicas decorrem da cultura de controle externo de cada TC.

Neste aspecto, com base em algumas divergências entre GF3 e os outros dois GFs, a pesquisa revelou dois perfis diferenciados de compreensão acerca do papel do controle externo no Brasil e conseqüentemente de como aferir seus resultados.

Quadro 5 - Perspectivas de propósito e medição de resultados

Perspectivas identificadas x características	PRESTAÇÃO DE CONTAS (GF1 e 2)	APRENDIZAGEM (GF3)
principal objetivo da mensuração	Comunicar o desempenho para preservação da instituição	aprimorar processos e resultados
benefício ou resultado?	benefício	resultado
quali, quanti ou financeiro	prioritariamente quanti ou financeiro	quali e quanti valorizados
multa é benefício?	sim	não

A percepção acerca do objetivo principal da mensuração de desempenho talvez seja o grande diferencial entre as duas perspectivas identificadas. No GF3, os termos aprendizagem e erro foram recorrentes, ao passo que nos GF1 e GF2, tais termos não foram mencionados. Por outro lado, no GF1 e no GF2, a pauta sempre retornava à prestação de contas do ponto de vista da preservação institucional. Ainda assim, no

²⁵ Para DiMaggio e Powell, o isomorfismo mimético é resultado de respostas padronizadas à incertezas: “Quando as tecnologias organizacionais são mal compreendidas (March & Olsen, 1976), quando os objetivos são ambíguos, ou quando o ambiente cria incerteza simbólica, as organizações podem modelar-se conforme outras organizações.” (2015, p.150)

GF1 evidenciou-se a preocupação de identificar potenciais benefícios desde o planejamento de cada ação de fiscalização. Ou seja, no TC1 já se busca correlacionar objetivo de fiscalização com medição de benefício no nível operacional, entretanto, a correlação, em nível estratégico, entre papel do controle externo e resultados aferidos não foi explicitada.

Esta variação de percepção remete à classificação desenvolvida por Van Dooren, Bouckaert e Halligan constante do quadro 2 do Capítulo 3 – Referencial teórico (ver p. 36). Os autores definem gestão de desempenho como “um estilo de gestão que incorpora e usa informações de desempenho para tomada de decisões” (2010, p.37) e reforçam a integração entre informações de desempenho e ciclos de políticas e gestão. Segundo Dooren, Bouckaert e Halligan, os usos dessas informações podem ser agrupados em três *clusters* de decisões: aprender; dirigir e controlar e; prestar contas.

Primeiro, as informações de desempenho podem ser coletadas para descobrir o que funciona (e o que não funciona) e por que (não). A principal função aqui é aprender. A questão-chave é como a política ou a gestão podem ser melhoradas... O foco é principalmente na gestão e política futura.

Em segundo lugar, o uso das informações de desempenho para a função de direção e controle trata de monitoramento. A questão chave é se as políticas e programas estão na trilha certa. Esses sistemas têm principalmente uma orientação de controle e se preocupam com o presente e não com o desempenho futuro ou passado.

O terceiro propósito é prestar contas. A questão chave é como justificar desempenho. ... a orientação não é tanto mudança ou controle, mas sobrevivência. Medição de desempenho, neste caso, é principalmente sobre explicar desempenho passado. (Van Dooren, Bouckaert e Halligan, 2010, p.120 e 121, tradução nossa)

Retomando a análise resultante das falas dos grupos focais, é possível correlacionar a visão de controle externo “Prestação de contas” (mais evidente nos GF1 e GF2) com o primeiro uso indicado por Van Dooren, Bouckaert e Halligan - orientado à sobrevivência e focado no desempenho passado - e, a visão “Aprendizagem” (mais evidente nos GF3) com o terceiro uso descrito pelos autores - orientado à mudança e focado no desempenho futuro.

O próximo item de divergência identificado se refere a percepção acerca dos termos benefício e resultados. Há uma correlação óbvia entre o objetivo da mensuração de desempenho e o uso de tais termos. Se o objetivo é aprender,

identificar efeitos indesejados do controle externo é fundamental, portanto, o que deve se medir são os resultados das fiscalizações. Quando o objetivo está direcionado para a prestação de contas para fins de preservação institucional, o benefício interessa mais.

Na visão dos grupos focais 1 e 2, a sociedade compreende melhor dados financeiros e quantitativos, sendo assim a prestação de contas seria mais efetiva com a priorização deste tipo de informação. Quando o objetivo principal é a aprendizagem, ambos resultados podem subsidiar melhorias no controle.

A percepção acerca da aplicação de multas ser ou não considerada benefício pode parecer um mero detalhe no arcabouço de medição de resultados dos TCs, mas é revelador quanto à cultura de controle externo e, conseqüentemente quanto aos métodos de medição de desempenho.

Os GF1 e 2 foram uníssonos em valorizar o aspecto punitivo do controle externo, entre outros, por meio da aplicação de multas, como forma de coibir comportamentos indesejados de gestores públicos. Ainda que, alguns partícipes de GF1 e GF2 tenham refletido que a aplicação de multa seria um mecanismo para a melhoria da gestão (entendido como benefício qualitativo), houve consenso de que o valor das multas aplicadas deveria ser computado como benefício financeiro. Tal posicionamento relaciona-se com o entendimento de que os Tribunais de Contas devem atuar com todas as ferramentas disponíveis e utilizá-las de acordo com a necessidade, com equilíbrio e sem priorizações. O fato dos TCs, mais recentemente, passarem a atuar também por meio de AOPs e fiscalizações preventivas e preditivas não implica em abandonar sua função mais tradicional de controle sancionador. Recobrando a metáfora sugerida por Kelly e Rodden acerca dos papéis do controle externo como regulador (cão de guarda / de caça) ou fomentador de melhorias (cão guia), na visão destes servidores não há o que se falar em evolução do controle externo – todos os papéis devem ser igualmente exercidos pelos TCs.

Para os participantes do GF3, o valor de uma multa não pode ser contabilizado como benefício porque a aplicação de uma sanção não implica no aperfeiçoamento de gestão ou na melhoria da prestação do serviço público – estes sim, benefícios a serem considerados. Percebe-se que do ponto de vista do GF3, o papel do controle

externo como fomentador de melhorias (cão guia) é prioritário, ainda que o papel de regulador (cão de guarda / de caça) seja exercido em situações específicas. Para este grupo, a estruturação do controle externo brasileiro, por meio de Tribunais de Contas, parece não ser a mais adequada para um controle externo preventivo, orientativo e dialógico.

Evidencia-se que, mesmo que haja uma base metodológica comum para medição de resultados das fiscalizações dos TCs brasileiros, convivem no sistema de controle externo perspectivas bastante diversas quanto a seus propósitos e, conseqüentemente, quanto à forma de aferir resultados da atuação.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As informações levantadas via questionário e grupos focais permitem afirmar que a valorização da medição de resultados da atuação é generalizada no sistema de controle externo brasileiro.

Até o momento, poucos TCs conseguiram implantar um método estruturado e consistente para realizar tal medição, mas vários estão no processo de implantar algum sistema de medição de benefícios ou, no mínimo, discutindo estratégias para isso.

A tendência generalizada entre os TCs é a adoção da metodologia originalmente proposta pelo TCU, que foi incorporada na sequência por alguns TCs subnacionais pioneiros na medição de resultados e, finalmente, absorvida pelo MQB.

Além das questões eminentemente operacionais da medição de resultados, a pesquisa revelou que as ações de fiscalização realizadas pelos TCs brasileiros são majoritariamente direcionadas para auditorias de conformidade cujos resultados são, de acordo com participantes dos grupos focais, identificados mais rapidamente e mensurados com maior facilidade.

Há uma percepção, por parte dos auditores, de que o MQB - e métodos correlatos que lhe serviram de inspiração ou nele foram baseados - é compatível com a forma de fiscalização mais difundida entre TCs, focada na legalidade.

Mas esta correlação parece longe de estar sedimentada, cristalizada. Em todos os grupos focais é nítida a busca por aperfeiçoamento da forma de atuação dos TCs, das estratégias adotadas para ampliação do impacto na gestão pública e, em paralelo, da medição de resultados. Aliás, a correlação e interdependência entre os objetivos do controle e a forma de mensurar seus resultados é referida por todos os auditores.

Tal correlação conversa justamente com o entendimento de Dubnik de que desempenho é um “comportamento motivado ou guiado por uma intenção ou propósito” (Dubnik, 2005, p.391, tradução nossa). Portanto, pesquisar acerca de métodos de medição de resultados implica em tratar das intenções e propósitos perseguidos pelas instituições de controle externo no Brasil.

Nesse aspecto, a pesquisa revelou que o ambiente de controle externo nacional não está plenamente alinhado aos propósitos de controle externo de EFSs internacionais majoritariamente aderentes ao modelo Westminster. A atuação de cunho orientativo e dialógico, via auditorias operacionais, bastante difundida entre tais EFSs, não é prática corrente no Brasil e parece fazer parte de um imaginário coletivo de futuro - materializado mais em pronunciamentos e planos estratégicos do que em fiscalizações.

Pode ser que a passagem de um controle legalista para um enfoque calcado em análise de eficácia e efetividade não seja uma questão de evolução, como na imagem de cão de caça à cão guia. É fato que a Constituição brasileira estabelece uma gama ampla de instrumentos e formas para que os TCs exerçam o controle externo da gestão pública no Brasil. Talvez o arcabouço legal e institucional do controle externo brasileiro não possibilite a instalação de uma cultura de controle que priorize fiscalizações preventivas, preditivas, dialógicas e focadas no resultado dos serviços públicos.

Caso (ou quando), o controle externo incorpore em sua prática fiscalizatória mais AOPs ou avaliações de políticas públicas, é provável que novos conceitos e estratégias de mensuração de resultados tenham que ser avaliadas e incorporadas ao dia a dia dos TCs brasileiros.

As experiências de EFSs que participam da INTOSAI podem ser de grande valia nesta fase futura, mas a mera transposição de indicadores será infrutífera caso

os TCs brasileiros não reflitam, previamente ao estabelecimento de critérios e métodos de medição, acerca de seu papel na sociedade brasileira.

É importante lembrar a vinculação direta entre desempenho e valor público que, conforme Martins e Marini, vai além do retorno sobre os impostos pagos pelo cidadão (2014, p. 48). Neste sentido, o uso das medidas de resultado para aprimoramento da gestão e das políticas se configura como essencial.

As informações decorrentes da mensuração de resultados das ações de controle, em seus diferentes formatos, podem indicar qual tipo de fiscalização traz mais benefícios e, portanto, deve ser priorizada. A partir destas informações pode-se evidenciar formas de fiscalizar que devem ser aprimoradas por resultarem em benefícios aquém do esperado. E ainda, podem ser identificadas ações fiscalizatórias que, ao contrário do que se supõe, não trazem resultados expressivos mesmo após tentativas de aprimoramento.

Enquanto os TCs no Brasil não forem capazes de medir os resultados de suas fiscalizações de forma consciente e sistemática, a modulação de esforços, entre as diferentes formas de atuação de controle externo, se dará com base em crenças pessoais. Como consequência, a prestação de contas para a sociedade tende a permanecer parcial e frágil e o aprimoramento do sistema de controle externo no Brasil aquém do possível e desejável.

9.1. Limitações da pesquisa e agenda futura de pesquisa

Ao longo do desenvolvimento da dissertação, foi possível vislumbrar uma agenda futura de pesquisa acerca do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas - tema este ainda pouco explorado no Brasil.

Uma das possibilidades decorre inclusive de limitações do presente estudo. Conforme indicado no Capítulo 4- Metodologia, os recursos, especialmente de tempo, disponíveis para a pesquisa possibilitaram a realização de 3 grupos focais para o aprofundamento qualitativo do estudo. A eventual ampliação de grupos focais com representantes de TCs que ainda não mensuram seus resultados poderia revelar as dificuldades enfrentadas por este conjunto de TCs. Ainda assim, os resultados obtidos

com os 3 grupos focais realizados permitiram traçar um quadro já bastante diverso de realidades no controle externo.

Justamente tal diversidade aponta para a possibilidade de pesquisas que tratem do campo organizacional do controle externo que parece se organizar como um sistema frouxamente articulado²⁶. A menção acerca de um sistema de controle externo nacional tem sido recorrente, entretanto tal sistema não existe formalmente e a articulação entre os TCs ocorre de forma descoordenada via iniciativas que por vezes se sobrepõe e se contradizem.

Mais além, uma investigação acerca do perfil da burocracia dos TCs – considerando-se, entre outros, forma de seleção, condições de trabalho, autonomia, políticas de capacitação – e de seu papel na definição de prioridades e metodologias de fiscalização ampliaria a compreensão acerca da atuação dos TCs.

9.2. Possibilidades para aprimoramento da mensuração de resultados

A pesquisa confirmou que a mensuração de resultados da atuação dos TCs é uma preocupação central para estas entidades, seja para fins de aprendizagem ou de preservação institucional. Foram mapeadas diferentes tipologias de mensuração de resultado do ponto de vista operacional, e, do ponto de vista conceitual, ao menos duas perspectivas de controle externo convivendo entre os TCs brasileiros.

Considerando a lente analítica que entende desempenho como um “comportamento motivado ou guiado por uma intenção ou propósito” (Dubnik, 2005, p.391, tradução nossa) e, também, a definição de desempenho de Martins e Marini (2014) como “esforços empreendidos na direção de resultados a serem alcançados.”, o processo de estruturação da mensuração de resultados dos TCs no Brasil poderia se beneficiar de algumas iniciativas:

²⁶ Expressão cunhada por Weick (1976) referindo-se a sistemas nos quais seus elementos são responsivos ao todo, mas se mantêm separados e independentes. Segundo Weick, sistemas frouxamente articulados são evidenciados quando os elementos do sistema são afetados pelos demais repentinamente (ao invés de continuamente), ocasionalmente (ao invés de constantemente), de forma insignificante (ao invés de significativamente), indiretamente (ao invés de diretamente) e eventualmente (ao invés de imediatamente).

- Sobre propósito institucional

Do ponto de vista da definição da agenda dos TCs, parece ser fundamental o aprofundamento da reflexão acerca dos propósitos institucionais do sistema de controle externo no mundo contemporâneo. Os congressos anuais de controle externo tem sido uma oportunidade para o debate sobre os objetivos a serem perseguidos pelos Tribunais de Contas, mas tais encontros são restritos a membros e técnicos dos TCs. A construção de outros canais de reflexão acerca do papel do controle externo que incluam representantes da academia, de gestores e de usuários dos serviços públicos parece essencial na busca da entrega de valor público.

Adicionalmente, a transparência sobre o resultado da atuação dos TCs ainda é um desafio e o desenvolvimento de índices de avaliação de transparência, a exemplo dos que medem a transparência dos gastos institucionais, poderia estimular a divulgação de relatórios de desempenho. Obviamente, o incremento da transparência poderia estimular trocas entre o sistema de controle externo e a sociedade de forma a calibrar, não apenas os propósitos declarados, mas também a concretização operacional de tais propósitos.

- Sobre padronização de metodologias

Ainda que seja possível identificar uma metodologia hegemônica de mensuração de resultados do controle externo no Brasil, a ausência de coordenação hierárquica do sistema de controle externo dificulta a padronização entre os TCs. Atualmente o desenvolvimento e adoção de metodologias padronizadas de fiscalização e mensuração de resultados ainda esbarra em imprecisões conceituais e de terminologia. O desenvolvimento de um glossário uniforme de termos e conceitos de fiscalização poderia estabelecer bases seguras para o desenvolvimento de padrões de mensuração aplicáveis a diferentes contextos.

Por fim, ainda que se consiga estabelecer um padrão nacional de mensuração da atuação dos TCs - proposta materializada no projeto do MQB – é essencial compreender que nenhum padrão é estático e, mais, deve ser flexível a ponto de se adaptar a diferentes contextos. Portanto, seria essencial a instituição de canais de colaboração permanente entre TCs das mais variadas realidades para a promoção de atualizações e adaptações periódicas do modelo proposto.

REFERÊNCIAS

BONOLLO, Elisa. Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and future insights. **Public Money & Management**, v. 39, n. 7, p. 468-477, 2019.

CORDERY, Carolyn J.; HAY, David. Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance. **Financial Accountability & Management**, v. 35, n. 2, p. 128-142, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/faam.12185>

CORDERY, Carolyn J.; HAY, David. Evidence about the value of public sector audit to stakeholders. **SSRN Electronic Journal**, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2895806>

CORDERY, Carolyn J., & HAY, David C. **Public Sector Audit**. Routledge, 2020.
CRESWELL, John W. Projeto de pesquisa-: Métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2 ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

COTIAS E SILVA, Artur Adolfo & FREITAS, Carlos Alberto S. **Avaliação de Programas Públicos no Brasil: O Papel do Tribunal de Contas da União**. In: Brasil. Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 2003: monografias vencedoras. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2005. 167p. Disponível em: [file://profiles/usersprofiles\\$/tc506753/Downloads/2058958.PDF](file://profiles/usersprofiles$/tc506753/Downloads/2058958.PDF)

DIMAGGIO, P. J., & POWELL, W. W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **Economics Meets Sociology in Strategic Management**. Published online: 10 Mar 2015; 143-166.

DUBNICK, Melvin. Accountability and the promise of performance: In search of the mechanisms. **Public Performance & Management Review**, v. 28, n. 3, p. 376-417, 2005.

FILGUEIRAS, Fernando. Burocracias do Controle, Controle da Burocracia e Accountability no Brasil. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). Burocracia e políticas públicas no Brasil: intersecções analíticas. Brasília: Ipea, 2018. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180705_livro_burocra_cia_e_politicas_publicas_no_brasil.pdf

FLICK, Uwe. **An introduction to qualitative research**. 4 ed. Sage, 2009.

GRIN, Eduardo José. Controle Externo e Policy Making? Uma análise da atuação do TCU na administração pública federal. **Texto para Discussão (Ipea)**, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.38116/td2595>

HAY, David; CORDERY, Carolyn. The value of public sector audit: Literature and history. **Journal of Accounting Literature**, v. 40, p. 1-15, 2018.

LIMA, E. C. P. Prefácio. *In*: CONTI, J. M.; MOUTINHO, D. V.; NASCIMENTO, L. M. (orgs). **Controle da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2022. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/08/controle-da-administracao-publica.pdf>

LOKUCIEJEWSKA, Láisa Queiroz. **A interação do controle interno e externo com o campo de avaliação de políticas públicas no estado de minas gerais**. Trabalho de conclusão de Curso. (Graduação em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, 2021.

MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual. **Revista do TCU**, n. 130, p. 42-53, 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCUCU/article/view/40>

MEDEIROS, Bernardo Abreu de. **Os controles em xeque: entre a hipertrofia e a ineficácia do controle das políticas públicas – uma análise do tribunal de contas da união**. Tese de Doutorado. Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: https://www.ie.ufrj.br/images/IE/PPED/Teses/2022/TESE_BIBLIOTECA.pdf

MIDWINTER, Arthur; MCGARVEY, Neil. In search of the regulatory state: evidence from Scotland. **Public Administration**, v. 79, n. 4, p. 825-849, 2001.

MORIN, Danielle. Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking Beyond Appearances. **Financial Accountability and Management**, v. 17, n. 2, p. 99–117, 2001. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00123>

ORTON, J. Douglas; WEICK, Karl E. Loosely coupled systems: A reconceptualization. **Academy of management review**, v. 15, n. 2, p. 203-223, 1990.

PIERRE, Jon; DE FINE LICHT, Jenny. How do supreme audit institutions manage their autonomy and impact? A comparative analysis. **Journal of European public policy**, v. 26, n. 2, p. 226-245, 2019.

POLLITT, Christopher; SUMMA, Hilikka. Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves. **Public administration**, v. 75, n. 2, p. 313-336, 1997. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/1467-9299.00063>

PUCCIONI, F. P. ET AL. Manual de quantificação de benefícios gerados pela atuação dos tribunais de contas. Atricon, 2020. Disponível em: https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2020/06/MQB_Manual.pdf

ROCHA, Diones Gomes da; ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. Insulados e não democráticos: a (im) possibilidade do exercício da social accountability nos Tribunais de Contas brasileiros. **Revista de Administração**

Pública, v. 54, p. 201-219, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/81248/77583>

SANTOS, Rodrigo valgas dos. **Disfunções do controle externo sobre os agentes públicos: risco, medo e fuga da responsabilização**. Tese de Doutorado. Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/234522/PDPC1519-T.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>

THE VALUE OF PUBLIC AUDIT PROJECT. Investigation 2: How do Supreme Audit Institutions deliver value? A review of literature and SAIs' reports. Disponível em: <https://www.wgtn.ac.nz/cagtr/occasional-papers/documents/investigation-2.pdf>

VAN DOOREN, Wouter; BOUCKAERT, Geert; HALLIGAN, John. **Performance management in the public sector**. 2 ed. Routledge, 2015.

WALKER, David. **GAO Answers the Question: What's in a Name? Roll Call**. Washington, D. C., jul, 2004. Disponível em: [https://www.gao.gov/assets/2019-11/rollcall07192004.pdf](https://www.gao.gov/assets/2019/11/rollcall07192004.pdf)

WILLEMANN, Marianna 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**. Tese de Doutorado. Departamento de Direito, PUC-Rio, 2016. Disponível em: https://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/1221597_2016_completo.pdf

WILLIAMS, Carrie. Research Methods. *Journal of Business & Economic Research*, v. 5, n. 3, March 2007. Disponível em: <https://clutejournals.com/index.php/JBER/article/view/2532/2578>

YIN. Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

APÊNDICE 1 – Questionário de pesquisa

O objetivo desta pesquisa é identificar os mecanismos implantados para avaliação dos resultados decorrentes de fiscalizações realizadas pelos Tribunais de Contas brasileiros.

Na seção 1 são coletadas informações sobre o Tribunal de Contas em que o respondente atua e na seção 2 estão as perguntas específicas sobre o processo de avaliação de resultados.

A seção 2 deve ser preenchida nos casos em que o Tribunal de Contas realize, ainda que ocasionalmente, mensuração de resultado para algum tipo de auditoria ou acompanhamento.

Obrigado por dedicar um pouco do seu tempo a esta pesquisa!

Bloco 1

1. Nome da entidade
Resposta aberta
2. Em 2022, com qual frequência o Tribunal realizou **auditorias de conformidade?** (considerar inclusive controle preventivo como fiscalizações de editais)
opções de resposta: não realizou / raramente (menos de 25% do total de auditorias) / ocasionalmente (entre 25% e 50% do total de auditorias) / frequentemente (entre 50% e 75% do total de auditorias) / muito frequentemente (mais de 75% do total de auditorias)
caso a resposta à pergunta 2 seja diferente de “não realizou”, a pergunta 3 é apresentada. Caso o TC não tenha realizado auditorias de conformidade, segue-se para a pergunta 4.
3. Em 2022, o Tribunal mensurou o resultado de auditorias de conformidade? considerar inclusive auditorias realizadas em anos anteriores. (resultado entendido como benefícios auferidos pela sociedade em decorrência das ações do Controle Externo.)
opções de resposta: não mensurou / mensurou ocasionalmente (em menos de 50% dos casos) / mensurou frequentemente (em mais de 50% dos casos)
4. Em 2022, com qual frequência o Tribunal realizou **auditorias financeiras?**
opções de resposta: não realizou / raramente (menos de 25% do total de auditorias) / ocasionalmente (entre 25% e 50% do total de auditorias) / frequentemente (entre 50% e 75% do total de auditorias) / muito frequentemente (mais de 75% do total de auditorias)
caso a resposta à pergunta 4 seja diferente de “não realizou”, a pergunta 5 é apresentada. Caso o TC não tenha realizado auditorias financeiras, segue-se para a pergunta 6.

5. Em 2022, o Tribunal mensurou o resultado das auditorias financeiras realizadas? considerar inclusive as auditorias realizadas em anos anteriores. (resultado entendido como benefícios auferidos pela sociedade em decorrência das ações do Controle Externo.)
opções de resposta: não mensurou / mensurou ocasionalmente (em menos de 50% dos casos) / mensurou frequentemente (em mais de 50% dos casos)
6. Em 2022, com qual frequência o Tribunal realizou **auditorias operacionais**?
opções de resposta: não realizou / raramente (menos de 25% do total de auditorias) / ocasionalmente (entre 25% e 50% do total de auditorias) / frequentemente (entre 50% e 75% do total de auditorias) / muito frequentemente (mais de 75% do total de auditorias)
caso a resposta à pergunta 6 seja diferente de “não realizou”, a pergunta 7 é apresentada. Caso o TC não tenha realizado auditorias financeiras, segue-se para a pergunta 8.
7. Em 2022, o Tribunal mensurou o resultado das auditorias operacionais realizadas? considerar inclusive as auditorias realizadas em anos anteriores. (resultado entendido como benefícios auferidos pela sociedade em decorrência das ações do Controle Externo.)
opções de resposta: não mensurou / mensurou ocasionalmente (em menos de 50% dos casos) / mensurou frequentemente (em mais de 50% dos casos)
8. Em 2022, com qual frequência o Tribunal realizou **auditorias combinadas**?
opções de resposta: não realizou / raramente (menos de 25% do total de auditorias) / ocasionalmente (entre 25% e 50% do total de auditorias) / frequentemente (entre 50% e 75% do total de auditorias) / muito frequentemente (mais de 75% do total de auditorias)
caso a resposta à pergunta 8 seja diferente de “não realizou”, a pergunta 9 é apresentada. Caso o TC não tenha realizado auditorias combinadas, segue-se para a pergunta 10.
9. Em 2022, o Tribunal mensurou o resultado das auditorias combinadas realizadas? considerar inclusive as auditorias realizadas em anos anteriores. (resultado entendido como benefícios auferidos pela sociedade em decorrência das ações do Controle Externo.)
10. Em 2022, o Tribunal realizou monitoramento das ações dos auditados decorrentes de fiscalizações?
opções de resposta: não realizou / raramente (menos de 25% do total de auditorias) / ocasionalmente (entre 25% e 50% do total de auditorias) / frequentemente (entre 50% e 75% do total de auditorias) / muito frequentemente (mais de 75% do total de auditorias)

Bloco 2

As perguntas correspondentes ao segundo bloco (que deveriam ser respondidas caso tenha sido realizada, ainda que ocasionalmente, mensuração de resultado para algum tipo de auditoria) são:

11. A mensuração dos resultados das fiscalizações ocorre e é registrada:
opções de resposta: de forma isolada em relatórios de fiscalização ou relatórios de unidade / de forma consolidada permitindo a visão global dos resultados das fiscalizações realizadas no Tribunal

12. O modelo de mensuração adotado baseia-se nos conceitos do Manual de Quantificação de Benefício (MQB) da Atricon?
opções de resposta: Residualmente / Parcialmente / Majoritariamente

13. O modelo de mensuração considera resultados:
opções de resposta: Financeiros / Quantitativos não financeiros / Qualitativos

14. Os resultados mensurados estão acessíveis e são divulgados?
opções de resposta: Não / Para o público interno ao TC / Para o público interno e externo ao TC

15. O registro dos resultados é realizado:
opções de resposta: Via sistema / Em planilhas / Outra forma

16. Descreva brevemente o método utilizado para aferição dos resultados das fiscalizações, incluindo as etapas e responsabilidades.
Resposta aberta

17. Você tem alguma sugestão para o aprimoramento do método atualmente utilizado para mensuração dos resultados decorrentes de fiscalizações? ou alguma observação adicional? Por favor, compartilhe abaixo. Obrigada!
Resposta aberta

APÊNDICE 2 – Roteiro de Grupo Focal

A. INÍCIO / INTRODUÇÃO

1. Apresentação
 - 1.1. da pesquisadora;
 - 1.2. dos objetivos do estudo;
 - 1.3. da escolha do Tribunal de Contas e dos integrantes do grupo focal.
2. Antes de entrarmos em nossa discussão, deixem-me fazer alguns pedidos a vocês.
 - 2.1. vocês devem saber que estamos gravando a sessão, de modo que eu possa voltar a nossa discussão quando eu for escrever meu relatório. Se alguém aqui se sente constrangido pela gravação, por favor, o diga, e, é claro, tem toda a liberdade de sair.
 - 2.2. solicitação para preenchimento do termo de consentimento livre e esclarecido e reforço do cuidado com o anonimato dos envolvidos.
 - 2.3. vamos deixar os microfones abertos e interagir como se estivéssemos reunidos fisicamente
 - 2.4. falem alto e vamos tentar fazer com que apenas uma pessoa fale por vez. Eu vou fazer um papel tipo guarda de trânsito e, assim, tentar garantir que todos tenham sua vez de falar.
 - 2.5. Por último, por favor, digam exatamente o que vocês pensam, não há respostas certas ou erradas. Não se preocupem com o que eu penso ou com o que seu vizinho pensa. Estamos aqui para trocar opiniões e para nos divertir enquanto fazemos isso.
 - 2.6. Vamos dividir a conversa em 3 grandes blocos de perguntas. Vamos lá?

B. DESENVOLVIMENTO

1. SOBRE MENSURAR RESULTADOS DA FISCALIZAÇÃO.
 - 1.1. Você acha importante mensurar resultados da fiscalização? Para quê?
 - 1.1.1 Melhorar a atuação?

- 1.1.2 Controlar a atuação das equipes? Conferir se estão seguindo padrões, por exemplo?
 - 1.1.3 Prestar contas à sociedade?
 - 1.2. Que tipo de medida – quantitativa, financeira ou qualitativa – tende a mensurar melhor os resultados das fiscalizações? Por quê?
 - 1.3. Você considera que as fiscalizações, além de benefícios, podem causar efeitos colaterais indesejados à administração e até à sociedade?
2. SOBRE O MQB
 - 2.1. Quais os pontos positivos do MQB?
 - 2.2. Você tem alguma discordância quanto ao método proposto pelo MQB?
 - 2.3. Você acha que multa é benefício?
3. SOBRE ESTRATÉGIAS ALTERNATIVAS DE MENSURAÇÃO
 - 3.1. O que você acha das seguintes alternativas para mensuração de resultado do controle externo?
 - 3.1.1 Quantidade ou taxa de implementação das recomendações da Entidade de controle
 - 3.1.2 Taxa de correção de achados
 - 3.1.3 Taxa de relatórios utilizados por parlamentares ou outras instituições
 - 3.1.4 Escala Lickert da atividade de auditoria das entidades de controle - percepção do auditado
 - 3.1.5 Escala Lickert da contribuição ao debate no legislativo e cobertura de imprensa - percepção do auditado e parlamentares
 - 3.1.6 Nível de percepção de corrupção (pesquisa geral)
 - 3.1.7 Melhoria no desempenho do auditado
 - 3.1.8 Cobertura da mídia
 - 3.2 Você considera que a mensuração de resultados das fiscalizações de seu TC é compatível com a ênfase crescente em atuação pedagógica e colaborativa típica de AOPs e avaliação de políticas públicas?

C. CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. Informar aos integrantes que a discussão está se aproximando do final.
2. Solicitar que exponham comentários ou observações de algo particular que se relacione com a temática da discussão, e que não estava na pauta do roteiro, mas que eles gostariam de abordar.
3. Agradecimentos pela participação.