
CONTRIBUIÇÃO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS PARA A ACCOUNTABILITY DE RESULTADOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

OPERATIONAL AUDIT CONTRIBUTION FOR ACCOUNTABILITY OF RESULTS IN PUBLIC ADMINISTRATION

Emil Leite Ibrahim

*Mestrando em Ciências Contábeis do PPGCC/
UERJ*

*Endereço: Rua São Francisco Xavier, 524, 8º andar,
Bloco B - Sala 8024, Maracanã, Rio de Janeiro, RJ
Telefone: (21) 2334 0294
E-mail: Emil.leite@gmail.com*

José Francisco Moreira Pessanha

*Doutor em Engenharia Elétrica (PUC-Rio, 2006)
Professor Adjunto, Universidade do Estado do Rio
de Janeiro, UERJ;*

*Endereço: Rua São Francisco Xavier, 524, 8º andar,
Bloco B - Sala 8024, Maracanã, Rio de Janeiro, RJ
Telefone: (21) 2334 0294
E-mail: jose.pessanha@uerj.br*

*Recebido: 05/06/2019 Aprovado: 10/08/2019
Publicado: 31/08/2019*

Francisco José dos Santos Alves

*Doutor em Contabilidade e Controladoria pela USP
Professor adjunto da FAF/UERJ*

*Endereço: Rua São Francisco Xavier, 524, 8º andar,
Bloco B - Sala 8024, Maracanã, Rio de Janeiro, RJ
Telefone: (21) 2334 0294
E-mail: profrancisco@gmail.com*

RESUMO

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

tema. Não obstante os avanços estruturais revelados pelo Tribunal de Contas que suportam o aperfeiçoamento do controle operacional, a conclusão obtida é que dificuldades administrativas e limitações sistêmicas inerentes aos órgãos auditados e, principalmente, fatores relacionados ao interesse, compreensão e participação da sociedade representam, ainda, consideráveis obstáculos para que as auditorias operacionais atinjam adequado grau de contribuição no provimento de informações e na promoção da accountability de resultados.

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

ABSTRACT

In modern democracies, the legitimacy of the public officials no longer sustain itself on the basis of the electoral process. It requires a proactive approach to legitimacy, which gives rise to the formulation of mechanisms for continuing participation in, and control, with a view to ensure that the conduct of the public administration are in the best interest of the citizens. To improve the control of the public depends on, mainly, the reduction of asymmetric information between the citizens and the government. In this regard, transparency and accountability are highlighted as important components of Governance in a Public context within the framework of the New Public Management, which requires better results for the economy, efficiency, effectiveness, and efficiency. These changes have a direct impact on the work of the national institutions in charge of external control of public administration. The constitutional duty of the Court of Accounts is to provide information to the citizens about the results obtained by the government gives great importance to the operational audits, which represent a key element in the promotion of transparency and accountability for results. The aim of this study is to assess the level of contribution of the operational audits, to the transparency and accountability for results in public administration, in considering issues relating to the controlling body, the body that is being controlled, and to the company, in addition to the steps pertaining to the completion of the audit. As a methodological approach was undertaken for the application of the questionnaire in order to identify the perceptions of the auditors and of the external control of the Court of Accounts of the Municipality of Rio de Janeiro (TCM-RJ, Brazil) on the subject. Regardless of the structural improvements disclosed to it by the Court of Auditors, which will support the improvement of operational control, the conclusion from this is that the administrative difficulties and the limitations of systems that are inherent to the bodies audited and, especially, the factors that are related to your interest in, and understanding of, and participation in the society they represent, also, a considerable obstacle for the operational audits to achieve an appropriate level of contribution to the provision of information and the promotion of transparency and accountability for results.

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

1 INTRODUÇÃO

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

Esta delegação legítima de poder, por intermédio de representantes constituídos pela população, estabelece uma relação entre partes (sociedade de um lado e políticos/agentes públicos de outro), que pode ser explicada pela teoria da agência, conforme as lições de Jensen e Meckling (1976, p. 05).

Nessa lógica, o desenho institucional da democracia assim como o modelo de Estado e de gestão adotados devem conceber mecanismos por meio dos quais os cidadãos sejam capazes de controlar e corretamente avaliar os governos. Tal questão nos conduz ao debate sobre as diferentes formas de accountability.

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

O destaque conferido ao princípio da eficiência a partir da Emenda Constitucional nº 19 de 1998, resultante do processo de construção da Nova Gestão Pública (NGP), realçou o interesse pelos resultados alcançados e impactou os imperativos de controle da administração, por meio da constituição da accountability de resultados. Ela se encarrega do atendimento das expectativas dos cidadãos, dessa vez aferindo se foram alcançados os resultados esperados, e da responsabilização do poder público conforme o desempenho dos programas governamentais.

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

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

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

A administração gerencial da Nova Gestão Pública, coaduna-se com a realização das auditorias operacionais na medida em que estas buscam aferir o desempenho dos programas e das organizações governamentais e permitem a disponibilização de informações relevantes sobre a gestão pública aos cidadãos, com o potencial de reduzir assimetrias informacionais, contribuir para o exercício do controle social e fortalecer a accountability de resultados.

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

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

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

O presente trabalho desdobra-se em quatro seções, além desta introdução. A segunda seção trata da revisão de literatura. Em seguida, discute-se os procedimentos metodológicos que caracterizam a pesquisa. A quarta seção discorre sobre os resultados obtidos nos questionários utilizados pela pesquisa. Por fim, apresentam-se as considerações finais com as conclusões, limitações do trabalho e sugestões para futuros estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta os fundamentos teóricos empregados na elaboração desta pesquisa.

2.1 Accountability Democrática

Segundo Matias-Pereira (2010) *accountability* corresponde ao conjunto de procedimentos que conduzem os agentes e dirigentes governamentais a prestarem contas dos resultados de suas ações, assegurando maior transparência e exposição de suas decisões e políticas públicas e, ainda, submetendo-os a responsabilização. Essa responsabilização, segundo Ceneviva (2005, p. 32-33), deve ocorrer com base no desempenho das políticas, programas e projetos governamentais.

Assim, a responsabilização representa um fator indispensável à manutenção do equilíbrio frente ao poder conferido aos representantes públicos. Nos termos de Martins (2015, p. 10) a *accountability* representa um processo de avaliação e responsabilização permanente que “é exercido mediante mecanismos de vigilância e restrições institucionais em relação ao exercício desse poder, cujos principais elementos são: informação transparente, participação, mecanismos de controle e sanção”. A partir desses parâmetros, busca-se aferir o “grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas. Logo, esses padrões da *accountability* governamental não são garantidos pelos controles burocráticos”. (CAMPOS, 1990, p. 34)

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

Segundo Albuquerque (2007, p. 118) a rigidez característica do controle de procedimentos contribuiu para uma administração estatal lenta, cara e, sobretudo, ineficiente. Segundo Campos (1990, p. 34), há a necessidade da ampliação dos limites do controle burocrático, pois estes não asseguram resultados adequados aos anseios dos cidadãos.

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

Trata-se, mormente, de conferir maior flexibilidade e autonomia aos gestores, deixá-los administrar e direcionar o controle para o desempenho apresentado e para os resultados obtidos (KETTLE, 2001, p. 113).

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

Ceneviva (2005, p. 34) expõe o duplo objetivo da verificação e responsabilização por resultados, posto que oportuniza maior legitimidade da ação pública:

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

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

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

2.1 Tribunais de Contas: o controle de desempenho além da conformidade

O controle externo refere-se à vigilância exercida por órgão que não pertence ao mesmo âmbito de poder à qual a administração está vinculada. Trata-se de ações desenvolvidas “por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção de atos” (FERNANDES, 2005, p. 99).

Tal modelo conforma-se adequadamente com a lógica de equilíbrio entre poderes proposta por Montesquieu no surgimento do Estado Moderno como mecanismo de limitação de poder dos governantes (CHAVES, 2007, p. 9).

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

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

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

Mas foi com a promulgação da CF/1988 que houve significativa ampliação das atribuições conferidas às Cortes de Contas brasileiras ao possibilitar o exercício não apenas da fiscalização contábil, financeira e orçamentária sob a tutela da legalidade, mas estendeu o controle para abarcar aspectos

patrimoniais e, sobretudo, operacionais, inclusive no que tange à legitimidade e à economicidade. (BACELLAR FILHO, 2006, p. 25).

A consagração constitucional das auditorias operacionais como instrumento de controle externo representa grande inovação, pois permite que a longa trajetória de uma *accountability* voltada para a conformidade avance em direção ao desempenho e à performance dos governos. (WILLEMANN, 2016, p. 268).

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

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

Não se trata, contudo, de abandonar as avaliações quanto à legalidade ou regularidade, mas sim de ampliar os esforços das Cortes de Contas para perspectivas relacionadas ao desempenho da gestão. Couto (2014, p.133) aponta o caráter complementar entre a *accountability* de regularidade e a *accountability* por resultados, destacando a importância de comprometer-se com os resultados, mas sem se afastar da fiscalização sobre a regular gestão dos recursos públicos.

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

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

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

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

Nesse sentido, diversos obstáculos podem ser apontados: carência de bases conceituais, metodológicas (SOUZA, 2007, p. 180) e de normativos internos próprios. (FRANÇA, 2012, p. 68); dificuldades decorrentes da estrutura e da organização interna (ABRUCIO; ARANTES; TEIXEIRA,

2005, p. 74); a inexistência de uma unidade administrativa especializada na realização de auditorias operacionais (ALBUQUERQUE, 2007, p. 27).

No que diz respeito aos recursos humanos, há também vários aspectos a serem considerados: significar um diferencial no desenvolvimento da fiscalização de desempenho (NAVES, 2012, p. 88); a busca de um perfil de auditor diferente daquele exigido, em geral, para a auditoria de regularidade. (FRANÇA, 2012, p. 68); as dificuldades no treinamento do corpo técnico, um dos maiores entraves a institucionalização do controle de resultados (NAVES, 2012, p.116); a imperiosa exigência de permanente aprimoramento e qualificação do quadro funcional (ALVES 2016, p. 14).

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

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

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

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

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

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

Além disso, a inexistência de um sistema de contabilidade de custos traduz-se, ainda conforme França (2012, p. 70), no maior limitador para a realização de auditorias de desempenho no âmbito da administração pública brasileira. Similar conclusão foi obtida por Albuquerque (2007, p. 87) ao sublinhar que a falta de sistemas de custos governamentais obsta a vinculação de determinadas despesas orçamentárias aos programas públicos. O citado autor expôs também as imperfeições do processo orçamentário do setor público brasileiro que, em geral, aloca os gastos com pessoal e custeio por órgão e, dessa forma, impossibilita a aferição do custo efetivo de cada programa de governo (ALBUQUERQUE, 2007, p. 112).

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

3 METODOLOGIA

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

2.1 População alvo

A Entidade Fiscalizadora Superior escolhida para a realização da pesquisa foi o Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, instituição que exerce o controle sobre os órgãos e entidades do Município do Rio de Janeiro, sendo a população da presente pesquisa composta pelos servidores ocupantes do cargo efetivo de auditor de controle externo que atuam no âmbito da Secretaria Geral de Controle Externo, unidade técnica especializada do TCM-RJ que exerce diretamente a fiscalização no âmbito do Município do Rio de Janeiro.

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

2.2 Coleta de Dados

A técnica utilizada nesta pesquisa foi a aplicação do questionário, por meio do qual as respostas foram avaliadas com o intuito de se alcançar o objetivo proposto.

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

Os fatores identificados com base no referencial teórico se converteram em questões que foram relacionadas em quatro grupos temáticos ou construtos, conforme expõe o Quadro 1.

Quadro 1 – Construtos investigados e quantidade de questões

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

Fonte: Ibrahim, 2019.

Tendo em vista que o avanço da fiscalização operacional está condicionado à capacidade institucional dos órgãos de controle (POLLIT *et al.*, 2008; COUTO, 2014), o construto I investiga a capacidade do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM-RJ) para realizar auditorias operacionais. A formulação desse construto decorreu dos elementos apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 – Elementos de formação do construto I - entidade de controle

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

Fonte: Ibrahim, 2019.

Em relação à concepção do construto II, considera-se que as capacidades administrativas dos órgãos auditados representam elementos fundamentais para o adequado desenvolvimento das auditorias operacionais e, conseqüentemente, para o alcance de seus resultados (BITTENCOURT, 2005; ALVES, 2016). Assim, a formulação desse construto resume-se pela condição da administração municipal em se submeter ao controle operacional, conforme evidenciam os aspectos apresentados no Quadro 3.

Quadro 3 – Elementos de formação do construto - II órgão controlado

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

Fonte: Ibrahim, 2019.

Cabe ainda o destaque em relação ao construto II: não obstante a realização de auditorias do TCM-RJ abarcando o Poder Legislativo, as questões do segundo construto se referem a aspectos atinentes

ao Poder Executivo, tendo em vista que lá se concentra a execução dos serviços prestados diretamente à população.

Uma vez caracterizados os aspectos relacionados à entidade fiscalizadora e aos órgãos que se submetem à auditoria, revelam-se importante investigar o ciclo de realização da auditoria, do qual resultará o relatório final, produto principal gerado a partir do controle operacional. (GAO, 2005; POLLIT et al., 2008; BRASIL, 2014). O Quadro 4 apresenta as bases que inauguram o construto III.

Quadro 4 – Elementos de formação do construto – III ciclo de auditoria

Aspectos do Construto III	Autores
Seleção objeto auditoria. Verificar a existência de apropriado processo de seleção do objeto de auditoria, tendo em vista a necessidade de selecionar objetos que oportunizem a realização de trabalhos significativos.	(BRASIL, 2010)
Planejamento. Verificar a importância conferida à fase de planejamento, fundamental para o sucesso dos trabalhos e que visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessários à sua realização.	(OLIVEIRA, 2008; BRASIL, 2010)
Elo entre execução e planejamento. Verificar se a execução ocorreu conforme a estrutura concebida na fase de planejamento.	(BRASIL, 2010)
Relevância do conteúdo dos relatórios. Verificar a qualidade dos relatórios decorrentes das auditorias operacionais. A demonstração da qualidade do trabalho depende da forma como as questões de auditoria são tratadas nos relatórios.	(GAO, 2005; LEAL, 2006; BRASIL, 2010; COUTO, 2014)
Monitoramento. Verificar se o cumprimento das deliberações do TCM e dos resultados delas advindos são monitorados, com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos.	(LEAL, 2006; BRASIL, 2010)
Divulgação dos relatórios. Verificar se ocorre a ampla divulgação de resultados das auditorias operacionais. Demanda do conjunto da sociedade pela abertura das organizações públicas à transparência e à difusão da informação.	(CENEVIVA, 2005; BAIRRAL, FERREIRA, BAIRRAL 2012; COUTO, 2014; NAVES, 2012)
Tempestividade do ciclo. Verificar a tempestividade (um dos predicados necessários para que as informações sobre políticas e programas públicos sejam utilizadas) do ciclo completo de auditoria operacional do TCM-RJ.	(ABRUCIO, ARANTES, TEIXEIRA, 2005; COUTO, 2014)
Caráter punitivo versus caráter colaborativo. Verificar se a ausência da responsabilização direta pelo órgão controlador em virtude da não implementação das recomendações corresponde a um obstáculo para a efetividade das auditorias operacionais.	(NAVES, 2012; COUTO, 2014; WILLEMANN, 2016)
Ênfase do tipo de controle exercido. Controle formal versus controle de desempenho. Verificar a relação entre o nível de adoção de auditorias operacionais em relação aos demais instrumentos de fiscalização exercidos pelo TCM-RJ.	(ABRUCIO, ARANTES, TEIXEIRA, 2005; ALBUQUERQUE, 2006; NAVES, 2012; COUTO, 2014; WILLEMANN, 2016)

Fonte: Ibrahim, 2019.

Por fim, o construto IV foi estruturado a partir da compreensão sobre a importância da participação popular (BLIACHERIENE, 2016) e do engajamento da cidadania na atuação das instituições de controle (WILLEMANN, 2016). O Quadro 5 apresenta os aspectos associados ao construto IV.

Quadro 5 – Elementos de formação do construto IV - sociedade

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

Fonte: Ibrahim, 2019.

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

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

Cabe consignar, contudo, que a última questão de cada um dos quatro blocos do questionário compreendeu o conceito principal investigado no respectivo construto. Apenas para essas quatro questões basilares, as respostas dos entrevistados receberam escores variando entre 0 (zero - não desenvolvido) e 100 (cem - plenamente desenvolvido).

2.3 Tratamento de dados

Para os dados obtidos a partir do questionário aplicado, organizou-se o tratamento conforme a divisão do questionário. As perguntas que compuseram 31 questões organizadas em 4 construtos, nas quais foram adotados os seguintes procedimentos:

(i) Considerando as questões assinaladas com base na escala *likert*, elaborou-se, no contexto de cada construto, uma análise descritiva das respostas suportada por tabelas com o propósito de identificar o posicionamento de discordância ou concordância dos auditores com relação aos aspectos investigados. Para tanto, utilizou-se o *Software R* (R CORE TEAM, 2019), programa estatístico, com o pacote "*Likert*", empregado para análise e visualização de itens do tipo *Likert*.

(ii) Em seguida, utilizou-se a técnica estatística multivariada denominada Análise de Correspondência Múltipla – ACM (LEBART; MORINEAU; PIRON, 2000) que, ao fornecer uma visão estatisticamente privilegiada do conjunto de dados categóricos, possibilita compreender o construto a partir da sua estrutura interna, ou seja, a adequação da reunião das variáveis ao construto.

A ACM corresponde a um conjunto de técnicas de análise geométrica de dados, que tem por objetivo descrever e analisar as relações entre um grande número de variáveis e suas categorias por meio de medidas espaciais como a distância euclidiana e a dispersão ao longo de eixos principais (CABRITA, 2012). A metodologia do ACM foi implementada com o suporte do programa computacional R por meio do pacote "ca" (NENADIC; GREENACRE, 2006).

Como resultado da aplicação da ACM, apresenta-se um mapa perceptual para cada construto investigado que evidencia a associação dos fatores e níveis de respostas analisados, que são as questões

e respostas do questionário. Portanto, analisa-se o formato da disposição e a aproximação dos pontos, que indicam a síntese de cada nível *Likert* de resposta para cada assertiva analisada.

A aplicação da técnica da multivariada possibilitará, ainda, a verificação da correlação entre um indicador que representa a composição de todas as respostas do construto assinaladas em escala *Likert* (coordenadas dos entrevistados no primeiro eixo fatorial da ACM), com os valores assentados às questões basilares. Este procedimento visa a verificar a representatividade da pergunta principal de cada construto.

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

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção tem por objetivo apresentar os resultados decorrentes da aplicação do questionário.

4.1 Caracterização da amostra e perfil dos entrevistados

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

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

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

4.2 Análise descritiva das respostas por construto

Esta subseção apresenta a análise descritiva dos dados em cada dimensão (ou construto) de acordo com as respostas fornecidas a partir dos questionários aplicados.

Os respondentes se posicionaram nas questões de acordo com sua medida de concordância, mensurada por meio da escala *Likert* de cinco pontos que varia de discordância total (1) até a concordância total (5).

De início, com base no questionário, apresentam-se os resultados quanto aos níveis de concordância e discordância do construto órgão de controle, que investiga a capacidade institucional do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM-RJ) para realizar auditorias operacionais.

O Quadro 6 apresenta as oito questões que integram o questionário referentes à capacidade institucional do TCM-RJ.

Quadro 6 – Questões do construto I - entidade de controle

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

Fonte: Ibrahim, 2019.

A Tabela 1 apresenta a frequência absoluta e relativa, assim como a mediana e a moda das respostas observadas, referindo-se a cada um dos itens constantes do Quadro 6.

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

Questões	1 Discordo Total	2 Discordo Parcial	3 Neutro	4 Concordo Parcial	5 Concordo Total	MODA	MEDIANA
X1	4 (3,8%)	7 (6,6%)	10 (9,5%)	55 (52,3%)	29 (27,6%)	4	4
X2	0 (0%)	6 (5,7%)	9 (8,5%)	52 (49,5%)	38 (36,1%)	4	4
X3	0 (0%)	1 (0,9%)	6 (5,7%)	31 (29,5%)	67 (63,8%)	5	5
X4	6 (5,7%)	10 (9,5%)	17 (16,1%)	40 (38%)	32 (30,4%)	4	4
X5	9 (8,5%)	15 (14,2%)	16 (15,2%)	49 (46,6%)	16 (15,2%)	4	4
X6	4 (3,8%)	11 (10,4%)	21 (20%)	39 (37,1%)	30 (28,5%)	4	4
X7	8 (7,6%)	4 (3,8%)	22 (20,9%)	21 (20%)	50 (47,6%)	5	4

Fonte: Ibrahim, 2019.

De um modo geral, a predominância de respostas em concordância (escalas 4 e 5), revela avaliações positivas. Em relação ao agente fiscalizador, essa averiguação indica uma boa capacidade da instituição TCM-RJ para a realização do controle de resultados, consoante com outras pesquisas que apontam como aspectos positivos dos Tribunais de Contas a capacidade técnica e a estrutura administrativa (ABRUCIO; ARANTES; TEIXEIRA, 2005, BARZELAY, 2002).

Ainda nesse sentido, as respostas indicaram que 80% dos auditores concordam, seja parcial ou integralmente, que o TCM-RJ avançou nas verificações direcionadas à *accountability* de resultados, por meio de auditorias operacionais (questão X1); e 86% deles entendem que o Tribunal fornece aos auditores e técnicos estrutura, meios físicos, materiais e demais condições de trabalho necessários à adequada realização dos procedimentos atinentes à auditoria operacional (questão X2).

O perfil do auditor operacional representa condição essencial para desenvolver uma atividade que requer visão panorâmica do processo analisado (ALBUQUERQUE, 2007, p. 51; FRANÇA, 2012, p. 68).

Nesse ensejo, 93% dos auditores entrevistados concordam que o TCM-RJ dispõe de quadro de servidores qualificados com formações e conhecimentos multidisciplinares e perfil abrangente, que permite realizar auditorias operacionais com abordagens holísticas (questão X3).

Em relação à existência de normativos que disciplinam e orientam a realização das auditorias (questão X5), à oferta de capacitação específica aos servidores (questão X4) (INTOSAI, 2005, p. 44) e ao apoio conferido pelo corpo deliberativo do TCM-RJ visando o aperfeiçoamento das auditorias operacionais (questão X6), as concordâncias também prevaleceram, variando no intervalo entre 62% e 69% dos entrevistados.

Destaca-se, por fim, a única questão prospectiva desse construto que diz respeito a arquitetura organizacional do Tribunal de Contas (ALBUQUERQUE, 2007, p. 27): apenas 11% dos entrevistados apresentam discordância acerca do potencial avanço advindo da criação de uma unidade administrativa especializada na realização de auditorias operacionais (questão X7), ao passo que a maioria dos auditores (68%) concorda que tal estruturação técnica favoreceria o desenvolvimento do controle de desempenho.

Em seguida, apresentam-se os resultados dos níveis de concordância e discordância do construto órgão controlado.

O Quadro 7 apresenta as oito questões que integram o questionário, referentes à condição do órgão auditado para submeter-se à auditoria operacional.

Quadro 7 – Questões do construto II - órgão controlado

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

Fonte: Ibrahim, 2019.

A Tabela 2 apresenta a frequência absoluta e a relativa, assim como a mediana e a moda das respostas observadas referindo-se a cada uma das questões do construto representado no Quadro 7.

Tabela 2 – Frequências absoluta e relativa, mediana e moda das respostas relativas ao órgão submetido ao controle

Questões	1 Discordo Totalmente	2 Discordo Parcialmente	3 Neutro	4 Concordo Parcialmente	5 Concordo Totalmente	MODA	MEDIANA
X9	11 (10,4%)	51 (48,5%)	25 (23,8%)	15 (14,2%)	3 (2,8%)	2	2
X10	12 (11,4%)	44 (41,9%)	27 (25,7%)	19 (18%)	3 (2,8%)	2	2
X11	19 (18%)	31 (29,5%)	33 (31,4%)	17 (16,1%)	5 (4,7%)	3	3
X12	2 (1,9%)	12 (11,4%)	23 (21,9%)	58 (55,2%)	10 (9,5%)	4	4
X13	9 (8,5%)	21 (20%)	42 (40%)	30 (28,5%)	3 (2,8%)	3	3
X14	7 (6,6%)	41 (39%)	35 (33,3%)	22 (20,9%)	0 (0%)	2	3
X15	14 (13,3%)	42 (40%)	33 (31,4%)	16 (15,2%)	0 (0%)	2	2

Fonte: Ibrahim, 2019.

O dados evidenciam que apenas a questão X12 (postura aberta, colaborativa e dialógica dos servidores das áreas auditadas) obteve avaliação positiva dos entrevistados, sendo que nas demais respostas predominam respostas indicando discordância.

Embora a literatura destaque a importância da utilização de ferramentas para a gestão por resultados, o uso de indicadores e de sistemas gerenciais e de custos para um bom desempenho operacional (BITTENCOURT, 2005; ALBUQUERQUE, 2007; ARAUJO, 2008; POLLIT *et al.*, 2008), as respostas mostraram baixo desenvolvimento desses aspectos. Apenas 3% das respostas concordaram plenamente que a administração municipal adota práticas de um modelo gerencial de gestão (questão X9), mesmo percentual obtido ao se questionar se os gestores dispõem de sistemas informacionais que registram os resultados alcançados, as metas definidas e indicadores de resultados de seus programas (questão X10). Também em relação à disponibilidade de um sistema de custos (questão X11), o percentual de respostas com concordância plena representou apenas 5% dos entrevistados.

No que se refere à existência de recursos humanos e administrativos preparados para implementar as recomendações advindas das auditorias operacionais (questão X15) e, também, sobre a adoção de práticas de governança (questão X14), não foi registrada nenhuma resposta com concordância plena, sendo que os índices de discordância alcançaram a 46% e 53%, respectivamente.

Por fim, no que concerne à atuação do controle interno do órgão no controle operacional (questão X13), houve certo equilíbrio entre os que concordam (31%) e os que discordam (29%), prevalecendo as respostas neutras (40%).

A seguir, o Quadro 8 apresenta as dez questões que integram o questionário referentes à produção da informação e ao grau de desenvolvimento das etapas que compõem o ciclo de auditoria operacional.

Quadro 8 – Questões do construto III - ciclo de auditoria

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

Fonte: Ibrahim, 2019.

Do mesmo modo que os construtos anteriores, as questões acima receberam respostas com base na escala *Likert* de cinco pontos. A Tabela 3 apresenta a frequência absoluta e a relativa, assim como a mediana e a moda das respostas observadas referindo-se a cada uma das questões do construto pesquisado.

Tabela 3 – Frequências absoluta e relativa, mediana e moda das respostas relativas ao ciclo de auditoria e a produção de informações

Questões	1 Discordo Totalmente	2 Discordo Parcialmente	3 Neutro	4 Concordo Parcialmente	5 Concordo Totalmente	MODA	MEDIANA
X17	1 (0,9%)	5 (4,7%)	11 (10,4%)	47 (44,7%)	41 (39%)	4	4
X18	3 (2,8%)	9 (8,5%)	11 (10,4%)	51 (48,5%)	31 (29,5%)	4	4
X19	1 (0,9%)	9 (8,5%)	12 (11,4%)	61 (58%)	22 (20,9%)	4	4
X20	0 (0%)	6 (5,7%)	9 (8,5%)	46 (43,8%)	44 (41,9%)	4	4
X21	6 (5,7%)	24 (22,8%)	20 (19%)	39 (37,1%)	16 (15,2%)	4	4
X22	11 (10,4%)	31 (29,5%)	19 (18%)	28 (26,6%)	16 (15,2%)	2	3
X23	8 (7,6%)	24 (22,8%)	17 (16,1%)	40 (38%)	16 (15,2%)	4	4
X24	7 (6,6%)	10 (9,5%)	17 (16,1%)	28 (26,6%)	43 (40,9%)	5	4
X25	5 (4,7%)	15 (14,2%)	17 (16,1%)	34 (32,3%)	34 (32,3%)	5	4

Fonte: Ibrahim, 2019.

Com base na Tabela 3, verifica-se que, exceto pela questão X22, as medidas de mediana e moda desse construto são representadas pelo valor 4, chegando a 5 na moda das questões X24 e X25. Esse fato reflete a prevalência das concordâncias com as afirmações.

As respostas obtidas sobre a adequação na realização das fases iniciais das auditorias operacionais referentes à seleção do objeto da auditoria (questão X17), ao planejamento (questão X18) e à execução (questão X19) receberam avaliações que alcançaram altos níveis de concordância: 84%, 78% e 79%, respectivamente. A boa avaliação também alcançou a qualidade do relatório (questão X20): 86% dos auditores concordam em algum grau que o relatório de auditoria operacional produzido possui adequado nível de qualidade, com informações organizadas e dispostas com rigor técnico, apropriado grau de detalhamento e com o destaque dos principais pontos.

Em relação ao monitoramento das recomendações propostas (questão X21) a partir das auditorias operacionais, que para Leal (2006, p. 121) se constitui “no grande diferencial da auditoria operacional, uma vez na auditoria tradicional esse tipo de trabalho não é realizado”, tem-se que 57% dos atores pesquisados concordam, parcial ou integralmente, que o TCM-RJ o realiza adequadamente.

Contudo, a ampla divulgação e a publicidade dos relatórios decorrentes dos trabalhos de auditoria operacional (questão X22) realizados de modo a facilitar a acessibilidade dos cidadãos foi a única assertiva que, comparada com as demais do construto, apresentou equilíbrio: o nível de discordância (40%) ficou próximo do percentual de concordância (42%).

Para a afirmação relacionada à tempestividade do ciclo de auditoria (questão X23) – um dos atributos necessários para que as informações produzidas sobre programas públicos sejam úteis – a maior frequência de respostas (38%) apresentou concordância parcial.

As duas sentenças prospectivas desta dimensão indicam que: (i) há consonância de 68% dos auditores de que a possibilidade de aplicação de sanções (multas) nas auditorias operacionais ocasionaria maior envolvimento dos gestores no processo de auditoria e no implemento das recomendações propostas (questão X24); (ii) para 65% dos entrevistados, o aumento na quantidade de auditorias operacionais traria benefícios para o aperfeiçoamento da gestão pública, ainda que para tanto fosse necessária a redução dos controles de regularidade (questão X25).

Por último, o Quadro 9 apresenta as cinco questões que integram o questionário referentes à a postura da sociedade em relação ao controle operacional.

Quadro 9 – Questões do construto IV - sociedade

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

Fonte: Ibrahim, 2019.

A Tabela 4 apresenta a frequência absoluta e a relativa, assim como a mediana e a moda das respostas observadas referindo-se a cada uma das questões do construto sociedade

Tabela 4 – Frequências absoluta e relativa, mediana e moda das respostas relativas ao construto sociedade

Questões	1 Discordo Totalmente	2 Discordo Parcialmente	3 Neutro	4 Concordo Parcialmente	5 Concordo Totalmente	MODA	MEDIANA
X27	11 (10,4%)	33 (31,4%)	12 (11,4%)	32 (30,4%)	17 (16,1%)	2	3
X28	27 (25,7%)	40 (38%)	17 (16,1%)	18 (17,1%)	3 (2,8%)	2	2
X29	12 (11,4%)	30 (28,5%)	33 (31,4%)	22 (20,9%)	8 (7,6%)	3	3
X30	32 (30,4%)	41 (39%)	19 (18%)	13 (12,3%)	0 (0%)	2	2

Fonte: Ibrahim, 2019.

Com base na Tabela 4 verifica-se que, as medidas de mediana e moda das respostas desse construto são representadas por valores que oscilam em 2 e 3, caracterizando prevalência das discordâncias com as afirmações.

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

Tendo em vista que o problema da assimetria informacional se remete aos ensaios da teoria da agência, a primeira assertiva visou verificar se os cidadãos se percebem como o "principal" na relação de agência. As respostas evidenciaram um equilíbrio, com pequena vantagem para os que concordam que a sociedade entende que a atuação dos governantes e gestores deve decorrer da vontade dos cidadãos (questão X27). Foram 47% de acordo contra 42% de respostas em desacordo, e outras 11% que não concordaram nem discordaram.

Não obstante o aspecto sensivelmente positivo apresentado nas respostas da primeira questão, em todas as demais proposições desse construto houve preponderância das respostas em desacordo. A percepção em relação ao reconhecimento pela sociedade de que a informação representa um elemento fundamental para a verificação do alinhamento dos governos ao interesse público (questão X29) obteve índice de concordância de 29% dos entrevistados contra 40% de discordância e 31% de indiferença.

Mas foram as assertivas relativas ao interesse da sociedade em obter informações acerca dos resultados dos governos (questão X28) e à capacidade dos cidadãos de compreender as informações contidas nos relatórios de auditorias operacionais (questão X30), que alcançaram significativos níveis de discordância, 64% e 70% respectivamente, os maiores de todas as proposições dos quatro construtos pesquisados.

3.3 Aplicação da análise de correspondência múltipla (ACM)

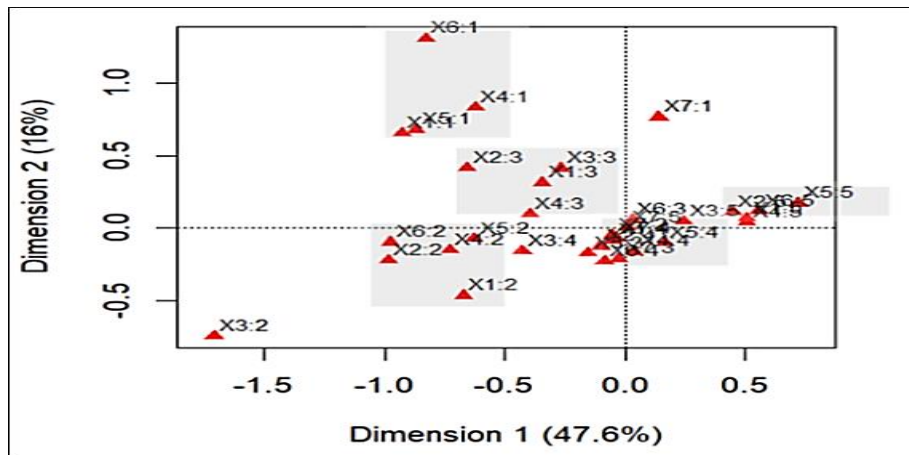
Neste trabalho, a aplicação da ACM tem por objetivo identificar uma estrutura de fatores latentes a partir da identificação do relacionamento entre as respostas apresentadas às questões dentro de cada construto. Além disso, pretende-se apurar a correlação entre as respostas a pergunta basilar (escala de 0 a 100) e as demais questões do construto, representadas pelo fator latente determinado pelo primeiro eixo fatorial resultante da análise de correspondência múltipla (ACM).

A aplicação análise de correspondência múltipla resulta na geração de um mapa perceptual da tabela de contingência formada pelas perguntas selecionadas e suas respostas em escala Likert. Além de conferir uma visualização desse conjunto de dados, o mapa perceptual permite examinar as relações entre as categorias das variáveis sob análise e identificar fatores latentes (eixos fatoriais) que oferecem o suporte para a construção de escalas de onde podem ser derivados indicadores (NEVES, PESSANHA e SANTOS, 2013).

Inicialmente, com o objetivo de analisar graficamente a associação entre as questões do construto I (X1 a X7) constantes no Quadro 6 e suas respostas (escala Likert variando de 1 a 5) aplicou-se a ACM

da qual resultou o mapa perceptual da capacidade institucional do TCM-RJ, conforme ilustrado na Figura 1.

Figura 1 – Mapa perceptual do construto I capacidade institucional do TCM- RJ



Legenda: Perguntas X1, X2, X3, X4, X5, X6 e X7, conforme Quadro 6, obtidas a partir de respostas de 1 a 5, em escala Likert. A nomenclatura “X3:2”, por exemplo, significa pergunta X3 com resposta 2 da escala Likert (discordância parcial).

Fonte: Ibrahim, 2019.

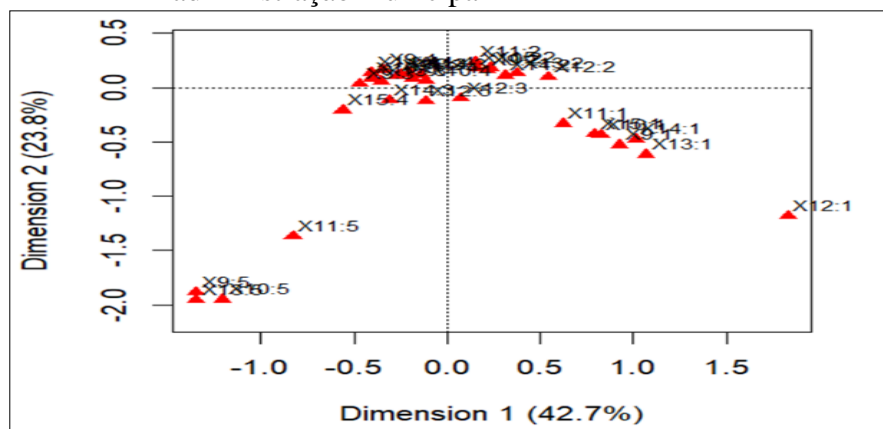
No mapa ilustrado na Figura 1 verifica-se que as duas dimensões concentram 63,6% (Dimension 1+ Dimension 2) da inércia total, uma medida de variabilidade dos dados. Isso significa que 63,6% de toda a informação do construto está representada na Figura 1.

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

Adicionalmente, para avaliar a consistência das questões X1 a X7 do construto, buscou-se cotejá-las com as respostas compreendidas pela questão X8, basilar do construto. Para tanto, realizou-se análise da correlação entre as coordenadas dos entrevistados no primeiro eixo fatorial fornecido pela ACM, correspondente as respostas das questões X1 a X7, e os escores da questão X8. Obteve-se como resultado uma correlação de 74%, indicando a consistência do questionário referente ao construto I e a representatividade da pergunta basilar desse construto.

Novamente, com o objetivo de analisar graficamente a associação entre as questões (X9 a X15) constantes no Quadro 7 e suas respostas (1 a 5) aplicou-se a ACM da qual resultou o mapa perceptual da condição do órgão auditado, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2 – Mapa perceptual do construto II condição do órgão auditado – administração municipal



Legenda: Perguntas X9, X10, X11, X12, X13, X14 e X15, conforme Quadro 7, obtidas a partir de respostas de 1 a 5, em escala Likert.

Fonte: Ibrahim, 2019.

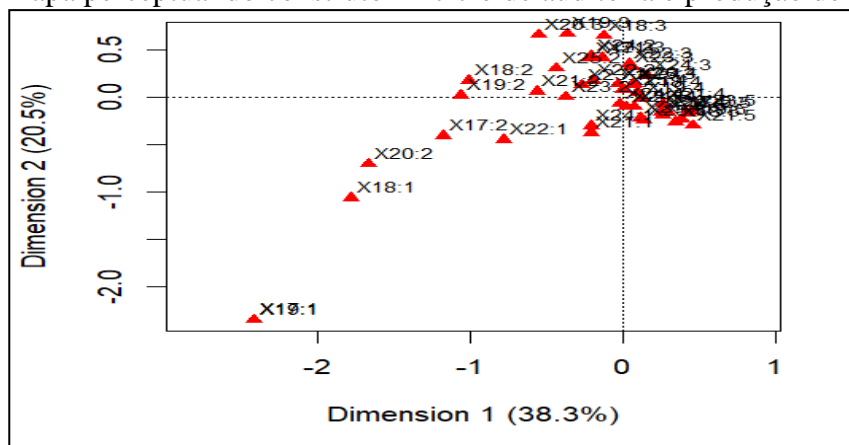
A Figura 2 apresenta o mapa perceptual da tabela de contingência formada pelas sete perguntas selecionadas e suas respostas em escala Likert, referentes à condição do órgão auditado para submeter-se ao controle operacional. Verifica-se que as duas dimensões do mapa perceptual concentram 66,5% (Dimension 1+ Dimension 2) da inércia total. Portanto, 66,5% de toda a informação do construto está representada no mapa ilustrado na Figura 2.

Ainda na Figura 2, observa-se que as respostas (1 a 5) assinaladas às questões referentes condição do órgão auditado estão ordenadas da direita para a esquerda ao longo do eixo horizontal que concentra 42,7% da inércia total. Tal fato sugere que o primeiro eixo fatorial é um bom suporte para uma escala de avaliação desse construto.

A consistência do questionário referente ao construto II e a representatividade da pergunta basilar desse construto (questão X16) é refletida pelo coeficiente de correlação da ordem de 84% entre as coordenadas dos entrevistados no primeiro eixo fatorial fornecido pela ACM, correspondente as respostas das questões X9 a X15, e os escores respondidos à questão X16.

O mapa perceptual ilustrado na Figura 3 permite a análise da associação entre as questões (X17 a X25) constantes no Quadro 8 e suas respostas (1 a 5).

Figura 3 – Mapa perceptual do construto III ciclo de auditoria e produção de informações



Legenda: Fatores do estudo foram: as perguntas X17, X18, X19, X20, X21, X22, X23, X24 e X25, conforme Quadro 8, obtidas a partir de respostas de 1 a 5, em escala Likert.

Fonte: Ibrahim, 2019.

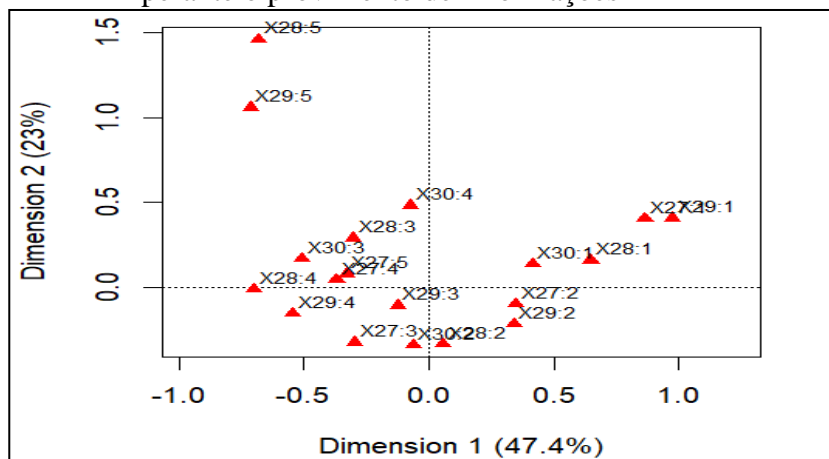
As coordenadas geradas pela ACM produzem um mapa intuitivo que permite visualizar a estrutura de associação entre as variáveis investigadas referentes à produção da informação e ao desenvolvimento do ciclo de auditoria operacional. Verifica-se que as duas dimensões do mapa perceptual concentram 58,8% (Dimension 1+ Dimension 2) da inércia total, logo 58,8% de toda a informação do construto III está representada na Figura 3.

Observa-se, ainda na Figura 3, que os diferentes níveis de concordância (de 1 até 5) estão dispostos de maneira ordenada da esquerda para a direita ao longo do primeiro eixo fatorial. Tal constatação sugere que o primeiro eixo fatorial é um bom suporte para a construção de uma escala do aspecto investigado nesse construto, apesar de concentrar apenas 38,3% da inércia total.

De forma análoga aos procedimentos realizados nos construtos anteriores, buscou-se comparar as respostas às questões X17 a X25 do questionário com as concedidas à questão basilar X26. Nesse sentido, realizou-se análise da correlação entre as coordenadas dos entrevistados no primeiro eixo fatorial fornecido pela ACM, correspondente as respostas das questões X17 a X25, e os escores respondidos à questão X26. Obteve-se como resultado uma correlação de 76%, indicando também para esse construto a representatividade da pergunta basilar.

Por último, quanto à postura da sociedade frente às informações produzidas pelo controle operacional foram formuladas e aplicadas cinco questões, sendo as quatro primeiras orientadas em aspectos constitutivos apurados ao longo do referencial teórico, e a quinta, mais ampla, focalizada na ideia central do construto (questão basilar). Com o intuito de analisar graficamente a associação entre as questões (X27 a X30) e as respostas (1 a 5) do construto, aplicou-se a ACM da qual resultou o mapa perceptual do comportamento da sociedade ilustrado na Figura 4.

Figura 4 – Mapa perceptual do construto IV comportamento da sociedade perante o provimento de informações



Legenda: Perguntas X27, X28, X29 e, X30, conforme Quadro 9, obtidas a partir de respostas de 1 a 5, em escala Likert.

Fonte: Ibrahim, 2019.

Verifica-se na Figura 4 que as duas dimensões do mapa perceptual concentram 70,4% (Dimension 1+ Dimension 2) da inércia total.

Ainda com base Figura 4, pode-se observar a ordenação das respostas 1 (discordo totalmente) até a 5 (concordo totalmente) da direita para a esquerda ao longo do eixo horizontal que detém 47,4% de inércia. Logo, o primeiro eixo fatorial fornece um bom suporte para a construção de uma escala do aspecto investigado nesse construto.

Para finalizar a análise desse bloco de perguntas, que se refere ao comportamento da sociedade e o provimento de informações, procedeu-se o cálculo da correlação entre a pergunta validadora (X31) e

as coordenadas dos entrevistados no primeiro eixo fatorial fornecido pela ACM. O resultado indicou uma correlação de 66%, indicando também para esse construto a representatividade da pergunta basilar.

Por fim, outro aspecto a ser destacado é que nos quatro mapas perceptuais analisados, os pontos projetados se dispersam em forma de uma parábola no primeiro plano, constituindo o chamado “Efeito Ferradura”, que evidencia uma ótima ordenação no primeiro eixo fatorial, um indicativo da boa qualidade dos resultados obtidos (KENDALL, 1971 apud COLUGNATI, 2001).

3.4 Análise e comparação dos escores das questões basilares

A última questão de cada um dos quatro blocos do questionário compreende a questão de controle, que busca representar a essência do que se investiga no respectivo construto. Tais assertivas receberam 105 respostas dos auditores entrevistados que consignaram escores variando entre 0 (zero - não desenvolvido) e 100 (cem - plenamente desenvolvido). Com base nos dados coletados foram obtidos, a partir de análises descritivas, os seguintes resultados:

Tabela 5 – Estatísticas das respostas às questões basilares

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

Fonte: o autor, 2019

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

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

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

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

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

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

e a persistência de práticas de gestão que não condizem com valores da boa governança pública (ALVES, 2016; BLIANCHERIENE, 2016).

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

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

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

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

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

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

Por fim, os maiores obstáculos percebidos pelos auditores estão relacionados ao último construto, alusivo ao comportamento da sociedade perante os dados pertinentes aos resultados operacionais dos governos. O posicionamento apresentado pela maioria dos entrevistados aponta para o desinteresse da sociedade em obter informações que constam das auditorias operacionais e também para a carência de competências necessárias para compreender e interpretar corretamente as informações consignadas nos relatórios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

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

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

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

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

REFERÊNCIAS

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

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

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

ALVES, Helder; HOMERIN, Janaína Camelo. **O descompasso entre os modelos de gestão e controle na Prefeitura de São Paulo**: um estudo exploratório. 2016. 121 f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17481/Alves_e_Homerin_Descompasso_entre_controle_e_gest%c3%a3o_VF2.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 01 fev. 2019.

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

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

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

BARRETO, João Marcelo Pitiá. **A controladoria em organizações públicas**: uma avaliação das práticas de governança. 2015. 183 f. Tese (Doutorado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/23867/1/Jo%c3%a3o%20Marcelo%20Piti%c3%a1%20Barreto.pdf>>. Acesso em: 05 fev. 2019.

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

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

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

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

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 6 fev. 2019.

_____. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 08 fev. 2019

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo. Brasília, 2010. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-de-natureza-operacional.htm>>. Acesso em: 12 dez. 2018.

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

CABRITA, Dina Maria Duarte. **Métodos multivariados para variáveis qualitativas**: aplicação ao estudo de variáveis associadas com a avaliação na disciplina de Matemática de uma escola do Ensino Básico no Concelho de Vila Nova de Gaia. 2012. 156 f. Dissertação (Mestrado em Estatística) – Universidade Aberta, Lisboa 2012. Disponível em:

<https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/2569/1/Dina%20Cabrita_Dissertacao.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2019.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049/8182>>. Acesso em: 14 jan. 2019.

CENEVIVA, Ricardo. **Democracia, accountability e avaliação**: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático. 2005. 151 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2005. Disponível em:

<<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2428/142235.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 24 fev. 2019.

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

COLUGNATI, Fernando Antonio Basile. **Uma Estratégia de Análise Psicométrica para Instrumentos Baseados em Escala de Likert via Análise de Correspondência Múltipla**. 2001. 158 f. Dissertação (Mestrado em Estatística) - Instituto de Matemática, Estatística e Computação Científica, Universidade Estadual de Campinas, Campinas 2001. Disponível em:

<<http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/306420>>. Acesso em: 13 fev. 2019.

COUTO, Daniel Uchôa Costa. **Accountability por resultados na administração pública**: estudo de caso de auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. 2014. 204 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2014. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.mg.gov.br/consulta/verDocumento.php?iCodigo=57282&codUsuario=0>>. Acesso em: 04 jan. 2019.

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

FRANÇA, Antonio Marcos Barreto. **Do controle da legalidade às auditorias operacionais**: os Tribunais de Contas e o controle financeiro da administração pública brasileira. 2012. 74 f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas) – Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10356/Do%20Controle%20da%20Legalidade%20%20a%20Auditorias%20Operacionais_%20Os%20Tribunais%20de%20Contas%20e%20o%20Controle%20financeiro%20da%20administra%20%20a%20p%20b%20brasileira.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 05 fev. 2019.

GAO. **Normas de Auditoria Governamental**. Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barretto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. Disponível em:

<https://www.tce.ba.gov.br/images/gao_normas_de_auditoria_governamental.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2019.

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

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

INTOSAI. **Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional**: normas e diretrizes para a auditoria operacional baseadas nas Normas de Auditoria e na experiência prática da INTOSAI. Tradução de. Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_para_aplicacao_de_normas_de_auditoria_operacional.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019.

JENSEN, Michael Cole; MECKLING, William Howard. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, out. 1976. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304405X7690026X?via%3Dihub>>. Acesso em: 05 jan. 2019.

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

LEBART, Ludovic; MORINEAU, Alain; PIRON, Marie. **Statistique Exploratoire Multidimensionnelle**, 3e édition, Dunod, Paris, 2000.

LEAL, Márcia Aparecida Pimentel. **A auditoria operacional e sua contribuição para a melhoria da gestão pública**: um estudo de caso da auditoria operacional da agência estadual de meio ambiente e recursos hídricos em Pernambuco. 2006. 136 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Bahia, 2006. Disponível em: <http://www.adm.ufba.br/sites/default/files/publicacao/arquivo/marcia_aparecida_pimentel_leal.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**: teoria e jurisprudência para os Tribunais de Contas. 6. ed. São Paulo: Método, 2015. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. cap. 2, p. 73-108.

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

MANIN, Bernard; PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan. Elections and Representation. In: PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan; MANIN, Bernard (eds.). **Democracy, Accountability and Representation**. New York: Cambridge University Press, 1999. p. 1-26. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_issuetoc&pid=0102-644520060002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 14 fev. 2019.

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

MATIAS-PEREIRA, José. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **Revista APGS: administração pública e gestão social**. Viçosa, MG, v. 2, n. 1, p. 110-135, jan./mar. 2010. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5974/1/ARTIGO_GovernancaCorporativaAplicada.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2019.

NAVES, Luís Emílio Pinheiro. **Auditorias operacionais a cargo dos Tribunais de Contas brasileiros**: análise do processo de institucionalização depois de 1988. 2012. 129 f. Dissertação

(Mestrado em Administração Pública) - Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2012. Disponível em:

<http://tede.fjp.mg.gov.br/bitstream/tede/212/1/dissertacao%20accountability%20e%20auditorias%20operacionais%20nos%20tc%20luis%20emilio%20em%202021_06_2012%20entrega.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2019.

NENADIC, Oleg, GREENACRE, Michael. Computation of Multiple Correspondence Analysis, with Code in R. In: GREENACRE, Michael; BLASIUS, Jörg. **Multiple Correspondence Analysis and Related Methods**, Chapman & Hall, Boca Raton, 2006.

NEVES, Lincoln Thiago; PESSANHA, José Francisco Moreira; SANTOS, Narcisa Maria Gonçalves. Uso combinado de técnicas estatísticas multivariadas no desenvolvimento de indicadores de satisfação dos clientes de uma rede hospitalar, **Revista Pesquisa Naval**, Brasília, n. 25, p. 12-25, 2013.

O'DONELL, Guillermo. Poliarquias e a (in)efetividade da lei na América Latina. **Revista Novos Estudos**, São Paulo, v. 2, n. 51, p. 37-61, jul. 1998. Disponível em:

<<http://novosestudos.uol.com.br/produto/edicao-51/>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

OLIVEIRA, Roberto Vasconcellos de. **Auditoria operacional**: uma nova ótica dos tribunais de contas auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ. 2008. 123 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresa, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em:

<<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3361/rvasconcellos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 08 fev. 2019.

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

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

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

SOUZA, Adriane Mônica Oliveira. **Auditorias operacionais**: controle substancial da gestão pública pelos Tribunais de Contas. 2007. 227 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007. Disponível em:

<<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/10779/1/Adrienne.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

WILLEMAN, Mariana Montebello. **O desenho institucional dos Tribunais de Contas e sua vocação para a tutela da accountability democrática**: perspectivas em prol do direito à boa administração pública no Brasil. 2016. 360 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica, Rio de Janeiro, 2016. Disponível em:

<<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/6977/VANICE%20VALLE.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 24 fev. 2019.