

DIVULGAÇÃO DE DESEMPENHO DE ÓRGÃOS PÚBLICOS: UMA ANÁLISE DE CONTEÚDO DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO DA ENTIDADE FISCALIZADORA SUPERIOR BRASILEIRA

RESUMO

Este trabalho analisa o uso de indicadores na divulgação de desempenho da entidade fiscalizadora superior brasileira, o Tribunal de Contas da União (TCU). A análise é principalmente influenciada pela abordagem comparativa aplicada por Barzelay (1997) e Pollitt e Summa (1997). À medida que as organizações públicas são requeridas a utilizar a avaliação de desempenho orientada a resultados em substituição àquela orientada a recursos, seus *stakeholders* (órgãos de controle, parlamento e comunidade) teriam um maior nível de informação sobre o valor gerado pela aplicação de recursos públicos (*accountability*). Uma análise de conteúdo conduzida nos relatórios de gestão do TCU (período de 1993 a 2009) identificou as características dos indicadores adotados, aproximando assim o nível de divulgação de desempenho da corte de contas. A análise apontou que a divulgação de desempenho do TCU ainda se baseia em grande parte em indicadores de *output*, apesar da tendência em direção aos indicadores de resultado. A avaliação do desempenho do órgão ao longo dos anos é prejudicada pela baixa comparabilidade da série de indicadores, dada a instabilidade do conteúdo informacional dessa série no tempo, e pela falta de informação sobre o significado de indicadores específicos e sobre alterações ocorridas nas métricas adotadas para alguns indicadores. Contudo, a política de divulgação tende a se aproximar do *benchmarking* internacional.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a adoção e uso de indicadores de desempenho no serviço público para melhoria da tomada de decisão em processos administrativos e políticos têm proliferado (JOHNSEN, 2005). A questão da estrutura conceitual de como medir o desempenho de uma organização pública, e quais impactos da adoção de um conjunto particular de indicadores, está longe de ser resolvida (BOYNE *et al*, 2005). Dimensões de desempenho como serviço, eficiência, efetividade, responsividade e contribuições ao exercício da democracia (nível de participação pública, *accountability*, custo por unidade do *outcome* democrático) são objetos de mensuração de desempenho nas organizações públicas (BOYNE, 2002). Tais indicadores seriam utilizados para decisão e alocação de recursos em políticas públicas.

Adicionalmente, uma questão não menos importante é como organizações governamentais fazem uso destes indicadores para divulgar seu desempenho, tornando governos mais transparentes, ou seja, com maior *accountability* (JOHNSEN, 2005; GONZÁLEZ *et al*, 2009). Entende-se por *accountability* o grau com que uma organização apresenta (expõe) sua prestação de contas às entidades e pessoas com as quais se relaciona (*stakeholders*) (GRAY; JENKINS, 1986 *apud* KLUVERS, 2003). Trata-se de uma *accountability* externa quando a organização pública presta contas a agentes externos (ANDREWS *et al*, 2010) e interna quando a prestação de contas é feita a outros níveis do governo. E, se a literatura em relação ao uso de indicadores de desempenho para nível de serviço, eficiência e efetividade é razoavelmente vasta, seja para o nível de governos centrais ou locais (ANDREWS *et al*, 2010), a aplicação para organizações do tipo Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) ou *Supreme Audit Institutions* (SAI) é limitada.

Tais organizações de fiscalização têm importante papel no controle e verificação da aplicação de recursos públicos, como se fossem verdadeiros “cães de guarda”. Considerando que os cidadãos não podem gerir as instituições diretamente, deve ser nomeado um gestor para essa finalidade, o qual deve prestar contas. No caso do setor público, a atuação das SAI’s representa uma possibilidade de exigir das organizações a prestação de contas do uso dos recursos públicos, ou *accountability*, necessária. Neste sentido a SAI deveria ser a maior incentivadora e verificadora do nível de prestação de contas das organizações públicas auditadas, e por isso passaram a ser questionadas se elas próprias adotavam as melhores práticas de mensuração de desempenho por ela sugeridas (POLLITT; SUMMA, 1997).

Nas últimas três décadas, em uma das facetas do fenômeno conhecido como *New Public Management* (NPM), as ferramentas de gestão e controle desenvolvidas para o setor privado foram sendo introduzidas no setor público, e a máquina burocrática do serviço público convergiu (em graus diferentes em cada país) para uma orientação voltada para prestação de serviços, mais próxima daquela exercida no setor privado.

Tais mudanças também foram acompanhadas pelas SAI’s ao adotarem novos conceitos implantados no setor público como um todo. Desde a criação das primeiras comissões de auditoria pública no século XIV, a auditoria era baseada na análise após a ocorrência do evento (*ex-post facto*, daqui em diante simplesmente *ex post*), verificando a conformidade e legalidade dos atos. As mudanças trazidas pelo NPM influenciaram inclusive o conceito de *accountability*, acrescentando eficiência de utilização e efetividade de decisões políticas à prestação de contas. Dessa forma, as SAI’s passaram a ter prerrogativas para atuação mais preventiva, buscando economicidade, eficiência e efetividade (3 “E”s do desempenho público) da aplicação dos recursos públicos.

Organizadas na INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), SAI’s de 188 países atuam em grupos de trabalhos estabelecendo diretrizes a serem adotadas por elas. A declaração emitida pelos membros da INTOSAI, reunidos na cidade de Lima em 1977 (*Lima Declaration*), ressalta a importância do método de divulgação anual de desempenho pelas entidades superiores na apresentação de informações aos seus parlamentos, da forma mais clara e objetiva, limitada ao essencial. A declaração de 2007, no México (*Mexico Declaration on SAI Independence*), amplia o dever das SAI’s em informar sobre o seu trabalho, obrigando-as a divulgar seus resultados ao parlamento. No mesmo sentido, no seu plano estratégico 2005-2010 (INTOSAI, 2010) a entidade orienta o desenvolvimento dos princípios de *accountability* e de transparência internamente, para que o trabalho da SAI seja mais compreensível ao cidadão e à administração. Isso seria obtido com a divulgação de uma informação pronta e acessível. As diretrizes da INTOSAI não têm caráter legal impositivo, contudo podem ser vistas como *benchmarking* destas organizações de fiscalização.

A divulgação de desempenho pelas SAI’s tem sido alvo de estudos recentes. Seguindo os estudos de análise de conteúdo em relatórios anuais de organizações públicas e governos (BOYNE, 1997), e a análise de políticas de divulgação de desempenho (TALBOT e WIGGAN, 2010; BARZELAY, 1997; POLLITT e SUMMA, 1997), este artigo procura contribuir com a literatura de indicadores de desempenho em organizações públicas, ao mesmo tempo em que contribui com a literatura sobre SAI’s, ao analisar a política de divulgação de desempenho da SAI brasileira, o Tribunal de Contas da União (TCU). Dado que o TCU acompanha o *benchmarking* da INTOSAI, estando sujeito à mesma tecnologia de mensuração que seus pares NAO (UK) e GAO (USA), questiona-se se serão observadas mudanças no conjunto de indicadores utilizados pelo TCU e se tais mudanças convergem para um conjunto mais estável, com predomínio de indicadores de resultado.

Foi realizada uma análise documental das informações divulgadas pelo TCU, compreendendo seus relatórios de gestão e outros documentos divulgados ao público em geral e ao Congresso Nacional. Além disso, para uma visão atual, os relatórios mais atualizados divulgados por outras SAI's foram analisados. A análise envolveu o reconhecimento dos indicadores divulgados, buscando aspectos de (i) apresentação da definição, (ii) estabilidade de apresentação, (iii) inconsistência da informação, (iv) conteúdo informacional do indicador, e (v) se o indicador possuía um valor de meta explicitamente associado. Adicionalmente, para os indicadores que possuíam um valor meta do período - explicitamente informado -, foram analisados os aspectos de motivação, valoração e avaliação.

Nas próximas seções são apresentados os conceitos estruturantes da análise, seguidos de uma breve descrição do caso da SAI brasileira (TCU). Em seguida é apresentado o desenho da pesquisa, e por fim os resultados e conclusões da análise.

2. ANTECEDENTES

A atuação das SAI's e como ela varia com o tempo têm sido objetivo de estudo de uma literatura específica que orbita entre os campos de conhecimento de Contabilidade aplicada ao setor público e Administração Pública. A mudança ocorrida nesta atuação é também decorrência de uma mudança maior de filosofia de gestão por que passa toda Administração Pública, conhecida como *New Public Management* (NPM)¹. Com o tempo esse movimento contribuiu para a diminuição das diferenças entre as práticas de gestão dos setores privado e público e para o aumento na ênfase da responsabilização, não apenas pelos insumos consumidos, mas pelos resultados gerados pela aplicação desses recursos (HOOD, 1995), aumentando a demanda por informação de desempenho (van DOOREN, 2005).

De forma geral a mensuração de desempenho em organizações públicas, além da clara contribuição à melhoria de alinhamento entre estratégia, metas e ações das equipes, e recompensas de servidores, serve como suporte à prestação de contas do uso do recurso público e como efeito aprendizagem sobre a melhora do desempenho (VERBEETEN, 2008). A mesma transparência gerada pode indicar quais as melhorias são necessárias e em que estágio de desenvolvimento de modelo a organização está. Contudo, alguns efeitos reversos podem surgir, como aumento da burocracia interna, falta de inovação e subotimização ou acomodações das medidas de desempenho. A informação de desempenho, tratada como bem ou serviço, ao seguir a recomendação de ser vista como um bem ou serviço, entregue ao usuário da informação (no caso, os *stakeholders*, por ser tratar de *accountability* de organizações públicas) com clara distinção entre a fase da produção e da utilização da informação (van DOOREN, 2005), é estruturada através de indicadores de desempenho. Assim, o desempenho de uma organização é verificado através do comportamento de seus indicadores. Influenciadas pelos preceitos de responsabilização pelos resultados, as SAI's modificaram a sua atuação de uma auditoria tradicional para uma auditoria de desempenho.

A mudança de uma auditoria de conformidade para uma auditoria de desempenho requer uma mudança institucional significativa. A adoção de novas técnicas gerenciais por governos, assim como movimentos como a reforma do papel do Estado, alteraram a posição da SAI na arena política, assim como alterou seu campo de trabalho. Todo este movimento impõe que a SAI faça escolhas, pois ela não consegue realizar as atividades de auditoria de

¹ Não é objetivo deste trabalho fazer uma revisão da literatura da Nova Administração Pública aplicada à contabilidade (ou *New Public Management*). Para um início de revisão da literatura no exterior leia Lapsley, I., 'New Public Management: The Cruellist Invention of the Human Spirit?', *Abacus*, v. 45, n. 1, 2009.

desempenho em todas as perspectivas: como uma contadora pública, produzindo relatórios procurando melhorar a *accountability* e transparência dos órgãos públicos; como consultora gerencial, auxiliando os órgãos públicos para ajudá-los a melhorar (POLLITT, 2003). Enquanto privatizações diminuem o campo de trabalho direto e descentralização aumenta-o, a natureza do trabalho muda, de uma fiscalização de operações para fiscalização da relação com o agente privado e do papel das agências reguladoras. A alteração de foco para a auditoria de desempenho e aplicação dos critérios de economicidade, eficiência e efetividade, modificam a maneira como auditores conduzem o seu trabalho, o conteúdo da auditoria e portanto as informações que são do interesse do auditor (POLLITT, 2003).

As SAI's têm se utilizado de várias maneiras para avaliar o desempenho de seu trabalho, tais como mudanças feitas pelo governo, recursos recuperados, impacto sobre o parlamento, medidas internas, cobertura da mídia e avaliação independente do impacto do trabalho (LONSDALE, 1999 *apud* TALBOT; WIGGAN, 2010). Todos estes são indicadores de desempenho em última instância. Estes seriam a base para a adaptação de desenhos de programas de governo, como resposta aos resultados obtidos e a alteração de metas e prioridades políticas no médio e longo prazo. No entendimento do próprio TCU sobre a questão, pode-se citar a declaração pública de Adhemar Paladini Ghisi na X Assembléia Geral da Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), para o qual “*indicador de desempenho é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas*”. Para Ghisi (2000) indicadores de desempenho são construções que delineiam o desempenho de questões complexas, nas quais não é possível a realização de mensurações simples e diretas, e considerariam aspectos do planejamento institucional e aspectos práticos como disponibilidade e qualidade dos dados.

Uma primeira forma de classificar tais indicadores seria pela dimensão de desempenho que medem. No setor público as principais dimensões são: economicidade, eficiência e efetividade. Em que economicidade significa eliminar a perda de entrada (*inputs*), eficiência significa o ótimo na transformação (*process*) de entradas (*inputs*) em saídas (*output*) e efetividade significa alavancagem dos resultados (*outcome*) através da entrega das saídas (BARZELAY, 1997; JOHNSON, 2005). Na literatura de contabilidade gerencial, estratégia e operações, avaliação de desempenho pode ser entendida como um processo organizacional decomposto em *inputs* (entradas), os processos de transformação (*process*) e *outputs* (saídas) (SIMONS, 2000). Sendo que controles do tipo *output* são mais úteis quando os objetivos da organização ou da estratégia são pouco ambíguos, pois os *outputs* são mensuráveis (VERBEETEN, 2008). Do contrário, outras medidas emergem de forma menos estruturada e, ao serem utilizadas para fins de remuneração, geram efeitos disfuncionais.

Quanto à autônoma para defini-los, os indicadores podem ser classificados em regulados (*mandated*) ou não (*non-mandated*), (LANCER JULNES e HOLZER, 2001), como são os adotados pelo TCU, dado que não são impostos pelo Congresso Nacional. Por fim, podem ser classificados quanto aos seguintes atributos: relevância, pertinência, objetividade, sensibilidade, precisão e custo-benefício (GRATERON, 1999). Relevância no sentido de que os valores devem ser imprescindíveis para controlar, avaliar, tomar decisões, prestar contas e estabelecer correções. Pertinência correspondendo à adequação do indicador ao que se quer medir e sua validade no tempo e no espaço. Objetividade considerando a magnitude do valor, sem possibilidade de interpretações diferentes. Sensibilidade no sentido de poder demonstrar as possíveis variações de acordo com a unidade de medida. Precisão considerando que uma possível margem de erro existente não distorça a interpretação. Custo-benefício no sentido de que o custo para obter a informação seja menor que o benefício da utilização dela. Em uma visão de custo-benefício, em que o custo de geração dos indicadores seria comparado com o

valor gerado pelo seu uso, apenas os indicadores que fossem relevantes à decisão deveriam ser utilizados e sobreviveriam com o passar do tempo.

Os gestores são responsáveis por assegurar os melhores níveis de *input*, *process* e *output*, além de gerarem informações (*feedback*) para que as variações sejam analisadas e novas ações sejam implementadas. A escolha do conjunto de indicadores importa para tal monitoramento. E tal seleção considera não apenas a demanda de informação do usuário da informação de desempenho, mas também o custo e possibilidades de implantar tal conjunto (SIMONS, 2000). Tal conjunto será composto por indicadores com possibilidades técnicas de serem monitorados e mensurados no momento em que o evento ocorre, e de indicadores com possibilidades de serem mensurados no momento das saídas geradas pelo processo. Certo conjunto de indicadores permitirá a compreensão de causa e efeito entre o processo e o resultado desejado, enquanto outro conjunto não. O custo para gerar a informação será diferente para cada conjunto de indicadores em potencial. Por fim, no caso das SAI's, o grau de autonomia da SAI na estrutura organizacional do país, e o tipo de auditoria executado por ela² também leva à adoção de diferentes conjuntos de indicadores de desempenho.

A mensuração de desempenho tem sentido somente se tais informações forem divulgadas para utilização dos *stakeholders*, os reais consumidores da informação. A divulgação dessas informações tem evoluído ao longo do tempo, principalmente devido à necessidade de maior *accountability* e transparência, culminando com o desenvolvimento de estratégias de comunicação. A adoção dessas estratégias se justifica por sua utilidade para completar o ciclo de *accountability*, pela justificativa para a existência da SAI, pela demonstração de sua independência e eficácia, pela avaliação do impacto de seu trabalho, pela transmissão da informação através de diversos canais de comunicação e pela influência da percepção do público em geral sobre o seu trabalho (GONZÁLEZ; LÓPEZ; GARCÍA, 2008). Talbot e Wiggan (2010) analisaram as políticas de divulgação de desempenho de cinco SAI's (Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e Reino Unido, com ênfase neste último). Através de análise dos relatórios de desempenho os autores identificaram que as SAI's adotaram medidas de economias de recursos e impacto na mídia, e fizeram tentativas de mensuração do valor do serviço gerado. Como a mídia usa a informação de desempenho e como isto afeta a gestão pública é algo vago na literatura, sendo que alguns estudos apontam “uso simbólico da informação” (MCKEVITT e LAWTON, 1996).

3. O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO E O RITO DA DIVULGAÇÃO

No Brasil, a função de controlar e auditar os gastos e investimentos públicos realizados em nome da atuação do Estado é exercida pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Vinculado ao Poder Legislativo, segue o formato de SAI judicante (THE WORLD BANK, 2001; UNITED KINGDOM, 2004), atuando em auxílio ao Congresso Nacional na execução de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade e à fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas.

² As SAI's podem ser classificadas em 3 grupos, segundo a forma organizacional, as funções que executam e o sistema de auditoria externa que utilizam: (i) as que seguem o modelo *Westminster*, (ii) as Napoleônicas (judicantes), e (iii) as organizadas em comitês (THE WORLD BANK, 2001; UNITED KINGDOM, 2004). As primeiras organizam-se independentemente sob a responsabilidade de um auditor geral. As judicantes têm autoridade judicial e administrativa e são independentes dos poderes do Estado. As últimas diferenciam-se das primeiras por serem controladas por comitês.

As funções básicas do TCU podem ser reunidas em dois grupos principais: o julgante, incluindo a julgante e a sancionadora, e o operacional, incluindo as funções fiscalizadora, consultiva, informativa, corretiva, normativa e de ouvidoria. Na função julgante o TCU julga as tomadas e prestação de contas dos administradores públicos na administração direta e indireta, e todos que causarem a perda, extravio e outra irregularidade que cause prejuízo ao erário público. A função sancionadora ocorre em processos julgados irregulares que geram valores a serem ressarcidos ao erário público. A fiscalização compreende, seja por iniciativa própria ou solicitada pelo Congresso Nacional, a apreciação da legalidade dos contratos da administração pública em geral. Por fim, a corte expede instruções e atos normativos em relação a matérias de sua competência.

A atuação do tribunal é restrita pelos recursos existentes. A demanda de serviços vem aumentando desde a Constituição de 1998, e sobremaneira com a obrigação de fiscalizar as obras públicas federais e o início da Lei de Responsabilidade Fiscal. Atende ainda solicitações de curto prazo do Congresso Nacional, incluindo suas casas e comissões, como as Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI) e Comissões Parlamentares Mistas de Inquérito (CPMI), que possuem pouco tempo para conclusão de suas investigações. Por fim, sua participação pode ser solicitada em eventos específicos de interesse nacional, como o acompanhamento das obras para Copa do Mundo de 2014.

Em termos organizacionais e de gestão, a adoção de (i) programas de qualidade da administração pública federal em 1999, reformado em 2006, (ii) gestão por projetos em 2001, (iii) gestão por competências em 2004, e (iv) uma miscigenação do *Balanced Scorecard* e gestão por diretrizes em 2005, dão o contexto em que o conjunto de indicadores de desempenho do MMD em questão engloba. Em 1999, metas para o período seguinte para cada indicador eram utilizadas como base para remuneração variável dos servidores.

Como toda SAI, o TCU procura disponibilizar seus relatórios para diversas audiências, de acordo com o público. A corte de contas possui relações institucionais com o Congresso Nacional, a quem responde diretamente, outros órgãos de controle com quem coopera operacionalmente (Controladoria Geral da União, Ministério Público Federal, etc.), todas as organizações e pessoas a quem audita, com a mídia, e os cidadãos em última instância.

A estratégia de comunicação do TCU inclui divulgação de informação de diversas instâncias no website, como obras públicas com irregularidades, processos julgados pela corte, jurisprudência do tribunal, etc., provavelmente influenciadas pelo NPM (GONZÁLEZ; LÓPEZ; GARCÍA, 2008) e com a intenção de mostrar o impacto e influência de suas ações de auditoria. O TCU disponibiliza relatórios de gestão no seu website desde 1993, e relatórios de atividades desde 2005. Este comportamento segue o encontrado por Pollit (2003) ao comparar relatórios de gestão de 5 SAI's europeias no período de 1980 a 1990.

Uma das principais fontes de ampla divulgação do desempenho do tribunal é seu relatório de gestão. Enquanto os relatórios específicos de fiscalização, tomada de contas, acórdãos e resultados de processos específicos são de direto interesse do Congresso Nacional, os relatórios de gestão são uma compilação de toda atuação da organização e uma comunicação ampla sobre seu desempenho. Variando de 55 a 175 páginas, as diversas versões apresentam uma carta do Presidente seguida de seções que destacam o desempenho nas funções exercidas pela corte. Tais relatórios de gestão não seguem qualquer regulação sobre forma, ou conteúdo, são preparados pelas Secretarias de Planejamento e Gestão e da Presidência e apresentados anualmente pelo Presidente do TCU ao Plenário da corte para aprovação, contudo não são submetidos à apreciação prévia do Congresso Nacional.

A identificação dos indicadores de desempenho no relatório de gestão pode ter três abordagens. Primeiro, evidencia indicadores existentes internamente, alinhados ao Modelo de

Mensuração de Desempenho (MMD) da organização. Segundo, considerando a hipótese de adoção de estratégias de gerenciamento do conteúdo informado, a organização escolheria dentre todos indicadores, o conjunto a ser divulgado de forma a preservar uma impressão positiva no usuário da informação³. Assumimos o primeiro caso, dado que a corte como SAI não teria incentivos para adotar tal estratégia de divulgação, e pelo usuário não especializado na informação (cidadão) é mais sensível a informações divulgadas na mídia de massa do que em tais relatórios. Por outro lado, o usuário da informação que é parte do governo, na função legislativa, tem como obter informação mais detalhada de outra fonte. Terceiro, o conjunto de indicadores constante nos relatórios de gestão são fruto de influências institucionais, pressões isomórficas para obter legitimação política, não pelo desejo de gerentes melhorarem o desempenho em si ou divulgar informação (YANG, 2008). Neste caso sabe-se que em parte existem influências institucionais, por todo movimento do NPM e participação na INTOSAI já citados. Contudo, tais indicadores mostram em si o atual estado das métricas de desempenho utilizadas pelo MMD do Tribunal para uso interno e de *accountability*.

4. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Foi feita uma análise documental nos relatórios de gestão dos anos de 1993 a 2009, buscando as informações sobre desempenho divulgadas pelo TCU. Após esta análise, os resultados observados foram comparados com os relatórios das SAI's da Espanha, Argentina, Estados Unidos e Reino Unido.

Adotou-se um estudo de caso como estratégia de pesquisa, objetivando contribuir para verificação dos achados da literatura existente no caso em questão (EISENHARDT, 1989), compreendendo as particularidades do ambiente institucional brasileiro. O nível de análise foi a organização pública (TCU) e foram utilizadas informações de origem qualitativa e quantitativa. Por se tratar de análise documental, as informações qualitativas presentes nos relatórios foram utilizadas para triangular a interpretação dos indicadores por parte do pesquisador. A triangulação foi realizada buscando elementos que justifiquem as afirmações apresentadas. A análise de conteúdo, iniciada por uma leitura de reconhecimento prévio em todos os documentos (BARDIN, 2004), se deu pela classificação de cada unidade reconhecida como “indicador de desempenho” nos relatórios (a seguir, simplesmente “indicadores”).

Cada indicador identificado foi associado ao (i) momento organizacional do TCU em que o indicador estava em uso, (ii) tipo de indicador, (iii) bloco de funções e processos do tribunal a que se relaciona. Em seguida, cada indicador identificado foi analisado quanto à sua presença nos diversos relatórios, sua escala de medida e forma de apresentação.

A leitura permitiu agregar os relatórios a cinco momentos organizacionais do TCU. Tais momentos, que serão utilizados por toda análise são os seguintes: o primeiro (relatório de gestão de 1993) tem influência do impacto causado pelas atribuições da Constituição Federal de 1988; o segundo (relatórios de gestão de 1994 a 1999) baseados numa atuação operacional,

³ Neste trabalho não se discute a possibilidade da informação ser preparada ou distorcida para fins de divulgação pelo TCU, de forma a restringir o entendimento dos *stakeholders*, ou atrasar tal entendimento, do que realmente acontece na organização ou no seu objeto de atuação. Contudo, dada discricionariedade que gestores públicos e líderes de organizações públicas têm para escolher o conteúdo e a forma da divulgação, parte da literatura discute o que chamou de divulgação distorcida – intencional - (*dishonesty report*) (YANG, 2009). Em situações de turbulência política, com a redução do nível de apoio externo, apesar da autonomia da corte, o conteúdo dos diversos relatórios e pronunciamentos poderia ser escolhido de forma a amenizar a impressão que os *stakeholders* teriam sobre um fato ou desempenho quando este não interessa aos *stakeholders*.

com a primeira menção a metas para o ano seguinte no relatório de 1999; o terceiro (relatório de gestão de 2000) baseado nos requisitos do Programa de Qualidade no Serviço Público (PQSP); o quarto (relatórios de gestão de 2001 a 2005) baseado nos requisitos do PQSP, com a transição para o último bloco devido à adoção da gestão por competências (2004) e do *Balanced Scorecard* e da gestão por diretrizes (2005); o quinto (relatórios de gestão de 2006 a 2009) baseado nos itens temáticos do Programa Nacional de Gestão e Desburocratização - Gespública. Em relação à presença de metas, embora tenham aparecido no Relatório de Gestão de 1999, somente no Relatório de Gestão 2001 o tribunal passou a apresentar tais informações de forma sumarizada e agregada, através de quadro comparativo de indicadores.

Nos 17 relatórios (1.282 páginas) foram identificadas 397 citações de indicadores. Dentre estes, indicadores com metas correlatadas, agrupadas, apresentadas de forma sistematizada a partir de 2001, somam 200 indicadores distribuídos no período.

Os indicadores agrupados foram analisados considerando-se os aspectos de: (i) apresentação da definição, (ii) estabilidade, (iii) inconsistência da informação e (iv) conteúdo informacional. Onde, apresentação da informação é representada pela definição explícita do conteúdo informacional do indicador analisado, em pelo menos um dos relatórios em que aparece. Indicadores não definidos explicitamente foram classificados como tendo ausência de apresentação da informação. Estabilidade é representada pela quantidade de relatórios em que o indicador está presente em relação ao número de relatórios analisados. Sua importância está na comparabilidade do desempenho entre os períodos analisados, pois não há como avaliar as mudanças no desempenho se os indicadores não são os mesmos. Inconsistência da informação é representada pela divulgação de um indicador com informações divergentes para o mesmo período, em relatórios diferentes ou no mesmo relatório. Conteúdo informacional é representado pela informação contida no indicador de acordo com o tipo de indicador utilizado. De acordo com a classificação utilizada nesta pesquisa, os tipos de indicadores podem ser os seguintes: *input, process, output e outcome*.

Para os indicadores explicitamente utilizados como meta de período, além dos quatro aspectos citados anteriormente, ainda foram verificados outros três aspectos: motivação, valoração e avaliação. Onde motivação é representada pela explicação do motivo pelo qual o indicador foi utilizado como meta. Foi verificado se existe motivo explicitamente declarado pelo qual o indicador está sendo utilizado como meta e o que se pretende mensurar com a sua utilização. Valoração é representada pela explicação do motivo pelo qual o valor da meta foi estabelecido. Uma vez que a meta do indicador para um período possui um valor a ser alcançado, foi verificado se há declaração de como foi determinado esse valor e os critérios utilizados nessa mensuração. Por fim, avaliação é representada pela explicação do resultado em relação às metas estabelecidas, se existe explicação sobre o alcance ou não das metas. Em se tratando de desempenho, de cumprimento de metas, a ausência de explicação sobre metas alcançadas não deve ser necessária, devendo ser evidenciadas as não alcançadas.

Para se ter apenas uma visão de como as SAI's tem divulgado seu desempenho, e reduzir efeitos institucionais de isomorfismo advindo das recomendações da INTOSAI, comparou-se os resultados encontrados nos relatórios de gestão do TCU com outras quatro SAI's: *Government Audit Office (GAO)*, dos Estados Unidos, *National Audit Office (NAO)*, do Reino Unido, *Tribunal de Cuentas de España (TCE)*, *Auditoría General de La Nación (AGN)*, da Argentina.

5. ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DO TCU

O primeiro aspecto observado foi apresentação da definição dos indicadores incluídos nos relatórios. De um modo geral, os indicadores são apenas citados ao longo do relatório sem qualquer explicação de seu significado. Não há informação sobre a definição do indicador ou mesmo o que se pretende mensurar com ele. Em alguns casos particulares, há explicação detalhada sobre o indicador e o que está medindo. Para muitos indicadores, o próprio nome conduz ao entendimento de seu significado, mas existem indicadores mais complexos que necessitam explicação mais detalhada, principalmente considerando o usuário leigo.

O segundo aspecto a ser observado é a estabilidade na presença do indicador nos relatórios do período analisado, isto é, a quantidade de vezes que um indicador é apresentado em relação ao total de relatórios analisados. Quase metade dos indicadores (94) é apresentado em um único relatório e apenas seis indicadores estão presentes em todos os relatórios de gestão do período analisado. O número total de indicadores utilizados nos relatórios de gestão aumentou de 18, em 1994, até 81, em 2004 e 2005, decrescendo nos últimos anos, totalizando 61 indicadores em 2009.

Como o período analisado é extenso e corresponde a um período no qual o TCU sofreu várias mudanças, principalmente com a adoção de programas de qualidade e de ferramentas de gestão (gestão por competências, *Balanced Scorecard* e gestão por diretrizes), analisou-se a estabilidade dos indicadores para diferentes períodos. A tabela 1 apresenta uma contagem dos indicadores evidenciados nos relatórios de gestão no período e a respectiva participação relativa em relação ao número total de indicadores apresentados no período analisado.

Tabela 1: Estabilidade dos indicadores por período.

n°. re- latórios	1993 a 2009		2000 a 2009		2001 a 2009		2001 a 2005		2006 a 2009	
	Quant.	Perc.								
1	94	47,00	75	43,10	74	46,25	74	48,68	20	22,99
2	19	9,50	20	11,49	19	11,88	33	21,71	12	13,79
3	11	5,50	12	6,90	11	6,88	14	9,21	9	10,34
4	9	4,50	11	6,32	13	8,13	8	5,26	46	52,87
5	7	3,50	10	5,75	10	6,25	23	15,13		
6	12	6,00	12	6,90	11	6,88				
7	12	6,00	11	6,32	0	0,00				
8	6	3,00	4	2,30	4	2,50				
9	8	4,00	6	3,45	18	11,25				
10	4	2,00	13	7,47						
11	4	2,00								
12	4	2,00								
13	0	0,00								
14	3	1,50								
15	1	0,50								
16	0	0,00								
17	6	3,00								
Total	200	100,00	174	100,00	160	100,00	152	100,00	87	100,00

A cada período são apresentadas as quantidades de indicadores presentes no total de relatórios analisados no período. A primeira coluna mostra o número de relatórios analisados, chegando ao máximo de relatórios existentes no período. O período de 1993 a 2009, por exemplo, contempla 17 relatórios, 2000 a 2009, 10 relatórios, e assim por diante. No primeiro período apresentado (1993-2009), 94 indicadores apareceram apenas em 1 relatório de todos os 17 existentes, e apenas 6 indicadores foram mencionados consistentemente em todo período (17 relatórios). Além do período total analisado (1993-2009), os quatro períodos posteriores apresentados, referem-se respectivamente a: (i) os relatórios que mencionam estabelecimento de metas, (ii) aqueles em que é apresentado explicitamente um quadro de metas, (iii) aqueles do período no qual foram implantadas ferramentas de gestão, e (iv) os do período subsequente à implantação das mesmas.

A participação relativa no número máximo de relatórios possíveis para o período aumenta, de 3,00% no primeiro período para 52,87% no último período, sugerindo uma maior estabilidade dos indicadores utilizados no último período analisado. Como existe uma tendência de que quanto menor o período, menor o número de indicadores apresentados e consequentemente uma maior quantidade relativa de indicadores apresentados em todos os relatórios do período analisado, foi verificada a participação relativa em períodos com pequena diferença entre o número de relatórios analisados, como nos dois últimos períodos (período de 2001 a 2005, com cinco relatórios, e período de 2006 a 2009, com quatro relatórios). Verifica-se que a participação relativa no último período corresponde a mais de 50% dos indicadores presentes em todos os relatórios, contra pouco mais de 15% no penúltimo período, sugerindo maior estabilidade para o último período.

Em relação à inconsistência da informação contida no relatório, em 28 dos 200 indicadores analisados não foi observada no geral a comparabilidade dos indicadores apresentados em um período com o período seguinte (5 indicadores apresentaram informações divergentes no mesmo relatório, comparando informação contida no texto, em quadros e gráficos).

O terceiro aspecto analisado foi o conteúdo informacional. O trabalho do TCU é representado praticamente por um trabalho intelectual cuja mensuração é de difícil especificação, tendo em vista que os critérios de qualidade suplantam os critérios de quantidade. Não se pode analisar somente a quantidade de fiscalizações realizadas ou a quantidade de processos julgados sem considerar a qualidade do trabalho realizado.

Os indicadores foram quantificados de acordo com o tipo ao qual pertencem, resultando em 28 indicadores de *input*, 23 de *process*, 140 (70%) de *output* e 9 de *outcome*. O gráfico 1 apresenta os indicadores por tipo de participação no processo de acordo com o relatório de gestão anual. O uso de medidas de *output* é predominante, o que proporciona informação sobre os produtos e serviços entregues, mas não sobre sua qualidade.

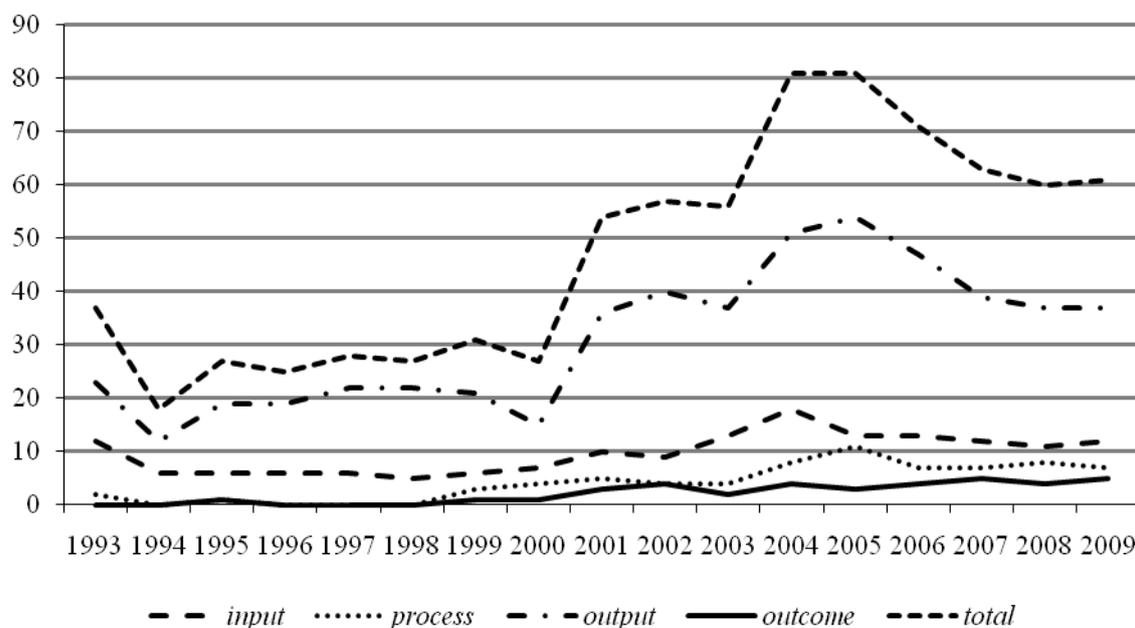


Gráfico 1 – Evolução do número de indicadores por tipo presentes em cada relatório de gestão anual.

Em 2000 ocorreu a adoção de metas para o período seguinte; em 2004 e 2005 ocorreu a implantação de ferramentas de gestão; e de 2006 a 2009 houve maior estabilidade dos indicadores.

Em todos os relatórios de gestão há uma participação maior dos indicadores de *output* (maior que 60% em todos os anos) Isso pode sugerir que o gestor do TCU tem uma tendência de demonstrar a capacidade de entregar os serviços e produtos da organização. Com relação aos indicadores de *outcome*, surgem em 1995 e depois somente a partir de 1999, sendo sempre o tipo de indicador com menor frequência, porém com uma crescente representação relativa, sinalizando uma tendência dos gestores do TCU em buscar a utilização de indicadores dessa natureza.

O estabelecimento de metas para o período seguinte começou a ser realizado em 1999, mas nesse ano foram estabelecidas de modo global, no sentido de elevar a efetividade no controle da gestão pública, em 10%, até dezembro de 2000. Mas apenas a partir do ano de 2001 é que os relatórios passaram a ter um quadro comparativo específico das metas. Medida da eficácia do trabalho realizado em relação ao previsto, as metas associadas a indicadores dos relatórios de gestão do TCU apresentam baixa estabilidade, alguma inconsistência, e na maior parte tratam de *output*. A grande maioria dos indicadores utilizados como meta aparece uma única vez (29 indicadores de 45 utilizados como meta, ou seja, quase 65% dos indicadores). Nenhum indicador utilizado como meta esteve presente em todos os relatórios do período analisado. Dos 45 indicadores utilizados como meta, 5 apresentaram valores diferentes para um mesmo período, em relatórios diferentes ou no mesmo relatório. Por fim, dos indicadores utilizados como meta tem-se: 1 de *input*, 5 de *process*, 36 de *output* (80%) e 3 (7%) de *outcome*, para um total de 45 indicadores.

De um modo geral, não há qualquer menção em nenhum dos relatórios nos quais havia estabelecimento de metas sobre a motivação da escolha desses indicadores. A única informação relacionada à motivação do uso dos indicadores como meta é aquela que afirma que os indicadores definidos refletem as principais vertentes de atuação do TCU: análise de processos, realização de fiscalizações e apreciação de atos de pessoal.

Os primeiros relatórios analisados (2000 a 2002) apresentavam menção à quantificação das metas, mas não sobre sua exata quantificação e sim, para alguns indicadores apenas os percentuais de aumento em relação ao realizado no ano anterior. A valoração das metas era informada como sendo obtida a partir de “diagnósticos institucionais”. A partir de 2004, o valor das metas aparece somente no próprio relatório em que é comparado ao valor realizado, sendo mostradas no relatório do período anterior apenas as diretrizes para o próximo período. Por fim, de um modo geral os relatórios trazem comentários sobre as metas alcançadas e pouca explicação para as metas não cumpridas. Em 2003, há uma explicação geral para o não cumprimento de seis das doze metas estabelecidas.

6. COMPARAÇÃO COM OUTRAS SAI'S

Para reduzir efeitos institucionais de isomorfismo advindo das recomendações da INTOSAI, comparou-se os resultados encontrados nos relatórios de gestão do TCU com outras quatro SAI's: *Government Audit Office* (GAO), dos Estados Unidos, *National Audit Office* (NAO), do Reino Unido, *Tribunal de Cuentas de España* (TCE), *Auditoría General de La Nación* (AGN), da Argentina.

GAO e o NAO são do modelo *Westminster*, e estão mais avançadas no processo de adoção da orientação por resultados, servindo como *benchmarking*. O GAO dá suporte ao Congresso e ajuda a melhorar o desempenho e assegurar a *accountability* do governo federal para o benefício do povo americano (GAO, 2010). Além de submeter as informações a auditor independente, o GAO também é auditado pelo Inspetor Geral e pelo *Audit Advisory*

Comittee. O NAO é um órgão independente do Governo, sendo responsável pela certificação das contas dos departamentos do Governo e de outros órgãos públicos. Reporta ao Parlamento sobre a economia, eficiência e efetividade do gasto público, procurando evitar gastos desnecessários (NAO, 2010). No caso do NAO as informações financeiras são auditadas independentemente e o relatório é auditado pela *Public Accounts Commission*. Já o TCE é constitucionalmente o órgão fiscalizador supremo das contas e gestão econômica do Estado e do setor público, auxiliando o Congresso no controle externo do Estado (TCE, 2010). TCE adota o mesmo modelo judicante da SAI brasileira, tendo as mesmas demandas de *accountability* em relação ao parlamento. Já a AGN é um modelo organizado em comitês (AGN, 2009). Os dois últimos sem demanda por auditoria de seus relatórios.

Os relatórios do GAO e do NAO começam com uma apresentação geral de suas atividades, com destaque para o GAO que traz uma seção de discussão e análise dos resultados e da utilização dos recursos, com uma seção específica sobre desempenho e sobre a situação financeira. Uma característica do NAO é a realização dos estudos de “*value for money*”, que são estudos aprofundados sobre assuntos específicos que auxiliam o Estado na melhoria de sua atuação. O relatório do TCE é descritivo, apesar de alguns indicadores serem citados ao longo do texto, principalmente indicadores de *input* e *output*, não há estruturação da informação, nem explicação ou referência a metas. O relatório ocupa parte considerável com a descrição das auditorias efetuadas. Com relação a desempenho, por fim, o relatório da AGN inicia-se com o organograma do Congresso, mostrando a posição da AGN, salientando suas competências, funções e produtos (AGN, 2009).

Com relação ao desempenho, o GAO desdobra seu planejamento estratégico em quatro metas estratégicas, ligadas a metas de desempenho e esforços-chave. O desempenho do GAO é mensurado de acordo com quatro critérios e 14 indicadores (9 de *outcome*, 2 de *output*, 2 de *process* e 1 de *input*), dispostos em um quadro com os valores dos últimos quatro anos (2005 a 2008), a meta estabelecida para 2009, os valores de 2009 e a previsão para 2010, permitindo a comparabilidade. A motivação e a valoração dos indicadores são detalhadamente explicadas, assim como as inconsistências apresentadas em relação a relatórios de anos anteriores. Isso sugere que os indicadores utilizados apresentam uma visão da efetividade do trabalho realizado pelo GAO, na visão de seus principais clientes, o Congresso e os empregados. Parte dos indicadores é obtida através de respostas a levantamentos efetuados com os Congressistas e empregados. No caso dos empregados é feito por empresa terceirizada para coibir qualquer possibilidade de interferência nas respostas. Depreende-se da análise do relatório do GAO que o detalhamento na apresentação de seu desempenho demonstra uma preocupação com o usuário das informações, prevalecendo ampla *accountability*.

Já o NAO apresenta um quadro contendo os indicadores-chave de desempenho, mostrando para cada indicador os valores alcançados para os três últimos períodos, a meta e o realizado para o período atual, e as metas para os dois próximos períodos. O referido quadro apresenta 9 indicadores: 5 de *inputs* (sendo que quatro seriam classificados como de *process* na classificação utilizada nesta pesquisa), 3 de *output* e 1 de *outcome*. Embora haja tratamento específico para informações de desempenho, não há qualquer explicação com relação ao motivo da escolha de tais indicadores, ou do motivo para os valores apresentados como meta.

As SAI's espanhola e argentina não apresentam em seus relatórios informações estruturadas sobre desempenho. O texto descreve os itens de auditoria que estão sob responsabilidade da AGN, com breves informações sobre recursos orçamentários, de pessoal e capacitação. Com relação ao seu trabalho mostra a quantidade de auditorias e exames especiais aprovados no período, assim como as contas recebidas e as auditorias contábeis e financeiras realizadas. No caso das contas, mostra todas as contas analisadas, incluindo parecer, recomendações e conclusões.

Dos relatórios das SAI's analisadas, verifica-se que a SAI que mais utiliza indicadores de *outcome* é o GAO. Tanto o GAO quanto o NAO divulgam os indicadores de desempenho em seções específicas. No entanto, o GAO apresenta um nível de detalhamento mais elevado, informando ao leitor todos os passos utilizados para a geração da informação dos indicadores, assim como correções da informação divulgada. A AGN e o TCE não apresentam informações sobre desempenho na forma de indicadores, apresentando apenas um relatório de atividades com poucos indicadores ao longo do texto, sem comparação com anos anteriores.

O TCU, em relação às SAI's analisadas, aproxima-se mais da divulgação realizada pelo NAO, embora este seja do modelo *Westminster*, do que da TCE, que é do modelo judicante, e da AGN, do modelo organizado em comitês. O TCU e o NAO fizeram convênio para a troca de informações e experiências por dez anos, o que pode sugerir tal aproximação, até pelo uso do indicador de “relação custo-benefício das ações de controle”, que é muito enfatizado pelo NAO e, ao mesmo tempo, tão criticado por Talbot e Wiggan (2010). Destaca-se que o modelo teórico orientado a *stakeholders* quando aplicado às SAI's nos Estados Unidos e no Reino Unido conta com a coerção dada pela auditoria externa aplicada aos relatórios de GAO e NAO, que são auditados por comissões de contadores públicos.

No caso brasileiro, a dimensão política existente entre executivo, legislativo e TCU pode ter impactos significativos. Primeiro, o TCU audita o Congresso Nacional e suas contas são aprovadas por ele, gerando uma dependência da corte de contas em relação ao seu auditado, a quem ele responde. Ainda, eventuais influências da arena político-partidária no sistema de nomeação de ministros do TCU, e as constantes pressões pela amenização do rigor do TCU na fiscalização das obras públicas no atual governo, não reduziram a ampliação do uso de indicadores de desempenho pelo TCU. E as inconsistências informacionais e outras limitações, ou já existiam e não foram resolvidas, ou continuaram a surgir. Portanto, apesar de tais fatores deverem ser estudados em análise futura, não devem alterar o fato de que o principal fator direcionador do atual estado do MMD do TCU e seu grau de *accountability* é a baixa coerção institucional nacional.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os movimentos da nova gestão pública impulsionaram as entidades fiscalizadoras superiores a começarem a se adaptar à auditoria por resultado. Tal necessidade de uma maior *accountability* por parte das entidades públicas também fez com que as SAI's se orientassem para uma ampliação da divulgação de seu desempenho. Por sua vez, a SAI brasileira, Tribunal de Conta da União (TCU), também esteve exposta a essas mudanças.

A análise dos relatórios de gestão divulgados anualmente pela SAI brasileira (relatórios de 1993 a 2009) demonstrou que a divulgação de desempenho da organização ainda se baseia em grande parte em indicadores de *output*, apesar da tendência em direção aos indicadores de resultado. A análise ainda mostrou que os relatórios de gestão (que deveriam ser o principal instrumento de *accountability* em relação aos agentes externos ao órgão) são pouco informativos em aspectos relevantes para que o usuário externo ao TCU possa construir uma percepção de desempenho dos aspectos de eficiência, economicidade e efetividade dos recursos aplicados pela corte.

Entre as limitações destaca-se que a avaliação do desempenho do órgão ao longo dos anos é prejudicada pela baixa comparabilidade da série de indicadores, dada a instabilidade do conteúdo informacional dessa série no tempo, e pela falta de informação sobre o significado de indicadores específicos e sobre alterações ocorridas nas métricas adotadas para alguns indicadores. A estabilidade na divulgação dos indicadores no período analisado poderia ser

fruto de uma mudança organizacional constante que o TCU passou no período analisado. Contudo, os indicadores apresentam também inconsistências e informações divergentes para um mesmo período, em relatórios diferentes ou até no mesmo relatório, sem qualquer explicação, ocasionando inconsistência da informação divulgada. Por fim, o TCU se utiliza fortemente de indicadores de *output*, sugerindo uma grande preocupação com a entrega dos produtos. Ainda assim, os indicadores de *outcome* têm aumentado a sua participação relativa nos indicadores dos relatórios dos últimos anos. O mesmo se aplica aos indicadores utilizados como meta.

Observado tal contexto, dado que se assume que a organização não seleciona indicadores de desempenho na sua divulgação a fim de gerenciar a impressão dos usuários da informação, ou o TCU emprega seus melhores esforços na geração dos relatórios que representem de forma clara e informativa o sistema de desempenho vigente, por não ver nestes instrumentos validade de *accountability*, ou o conjunto de indicadores de desempenho apresentados representa o estado da arte do MMD da organização brasileira. No primeiro caso estaríamos à frente de um caso de baixo incentivo à *accountability* externa, no segundo caso a frente de um mix de baixa *accountability* e modelo de desempenho ainda em transformação.

Essas hipóteses são fortalecidas quando comparamos o atual estado de divulgação da corte de contas brasileira com os relatórios de gestão divulgados por outras SAI's. Por um lado a *accountability* do TCU é superior à da corte argentina e a espanhola que possuem demandas de *accountability* similares à brasileira as quais divulgam poucas informações sobre o trabalho realizado, sem qualquer informação ou menção a desempenho. De outro lado, as SAI's norte-americana e anglo-saxã têm um maior nível de *accountability*, incluindo auditoria externa nas informações prestadas. O TCU está atualmente em um ponto intermediário de *accountability*, tendendo a se aproximar do padrão anglo-saxão de divulgação de desempenho (GAO, NAO).

Quanto às sugestões para pesquisas futuras, destaca-se que apesar deste trabalho ter utilizado o paradigma aplicado na literatura anglo-saxã aplicada no tema, baseado no modelo de *stakeholders*, outras abordagens podem ser utilizadas para verificar se o poder coercitivo legal e/ou moral exercido sobre a entidade gera efeitos institucionais não analisados. No caso brasileiro, em termos legais, somente o Congresso Nacional teria poder para questionar o TCU. Os demais *stakeholders* não possuem poderes legais para exigir informações do TCU e as instituições sociais brasileiras também não são organizadas o suficiente para exigir tal contraprestação. Contudo, efeitos políticos e pressões da mídia podem ter efeitos reais não mensurados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDREWS, R., BOYNE, G.A., MOON, M.J., WALKER, R.M. Assessing organizational performance: Exploring differences between internal and external measures. **International Public Management Journal**, v.13, n.2, p.105-129, 2010.

AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN. Memoria 2008. Buenos Aires. Disponível em: <<http://www.agn.gov.ar/memorias/Memoria08.pdf>>. Acesso em: 28 ago.2010.

BOYNE, G.A., MEIER, K.J., O'TOOLE JR., L.J., WALKER, R.M. Where next? Research directions on performance in public organizations. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v.15, n.4, p.633-639, 2005.

- BOYNE, G. Concepts and indicators of local authority performance: an evaluation of the statutory frameworks in England and Wales. **Public Money and Management**, v.22, n.2, p.17-24, 2002.
- BOYNE, G. Comparing the performance of local authorities: an evaluation of the audit commission indicators. **Local Government Studies**, v. 8, n.4, p.17-43, 1997.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004, 223 p.
- BARZELAY, M. Central audit institutions and performance auditing: a comparative analysis of organizational strategies in the OECD. **Governance: An International Journal of Policy and Administration**, Oxford, v. 10, n. 3, p. 235–260, 1997.
- EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532–550, 1989.
- GHISI, A. P. Desempenho das entidades fiscalizadoras superiores e indicadores de rendimento. In: Assembléia Geral da OLACEFS, 10, 2000, Brasília. **Anais...** Brasília: Tribunal de Contas da União, 2000. p. 38-46.
- GONZÁLEZ, B.; LÓPEZ, A.; GARCÍA, R. Supreme Audit Institutions e their communication strategies. **International Review of Administrative Sciences**, v. 74, n. 3, p. 435–461, 2008.
- GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Performance & accountability report – fiscal year 2009**. Washington. Disponível em: <<http://www.gao.gov/about/strategic.html>>. Acesso em: 28 ago.2010.
- GRATERON, I. R. G. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de Estudos - FIPECAFI**, São Paulo, n. 21, p. 1–18, mai./ago. 1999.
- HOOD, C. The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 20, n. 2-3, p. 93–109, 1995.
- LANCER JULNES L.; HOLZER, M. Promoting the Utilization of Performance Measures in Public Organizations: An Empirical Study of Factors Affecting Adoption and Implementation. **Public Administration Review**, v. 61, n. 6, p.693–708, 2001.
- JOHNSEN, Å. What does 25 years of experience tell us about the state of performance measurement in public policy and management? **Public Money and Management**, v.25, n.1, p. 9-17, 2005.
- KLUVERS, R. Accountability for performance in local government. **Australian Journal of Public Administration**, Sydney, v. 62, n. 1, p. 57–69, 2003.
- MCKEVITT, D.; LAWTON, A. The manager, the citizen, the politician and performance measurement. **Public Money and Management**, v.3, p.49-54, 1996.
- NATIONAL AUDIT OFFICE. **Annual Report 2009**. London. Disponível em: <http://www.nao.org.uk/publications/0809/nao_annual_report_2009.aspx>. Acesso em: 28 ago.2010.
- POLLITT, C. Performance audit in Western Europe: trends and choices. **Critical Perspectives on Accounting**, n. 14, p. 157–170, 2003.
- POLLITT, C.; SUMMA, H. Reflexive watchdogs? How Supreme Audit Institutions account for themselves. **Public Administration**, London, v. 75, n. 2, p. 313–336, 1997.
- SIMONS, R. **Performance measurement & control systems for implementing strategy: text & cases**. London: Prentice-Hall, 2000, 780 p.

TALBOT, C.; WIGGAN, J. The public value of the National Audit Office. **International Journal of Public Sector Management**, v. 23, n. 1, p. 54–70, 2010.

THE WORLD BANK. Features and functions of supreme audit institutions. **PREM Notes Public Sector**, n. 59, 2001.

TRIBUNAL DE CUENTAS DE ESPAÑA. Memoria de actuaciones Del Tribunal de Cuentas en el año 2009. Madrid. Disponible em: <<http://www.tcu.es/uploads/1857.pdf>>. Acceso em: 28 ago.2010.

UNITED KINGDOM. Department for International Development. Characteristics of different external audit systems. **Policy Division Info series**, PD Info 21.2004.

Van DOOREN, W. What makes organizations measure? Hypotheses on the causes and conditions for performance measurement. **Financial Accountability & Management**, v. 21, n. 3, p. 363–383, 2005.

VERBEETEN, F. Performance management practices in public sector organizations: Impact on performance. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.21, n.3, p.427 – 454, 2008.

YANG, K. Examining Perceived Honest Performance Reporting by Public Organizations: Bureaucratic Politics and Organizational Practice. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v.19, n.1, p.81-105, 2009.