

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO

ERIK DRAGANOV SANTOS

**O VALOR PÚBLICO DO TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DE SÃO PAULO**

SÃO PAULO
2024

ERIK DRAGANOV SANTOS

**O VALOR PÚBLICO DO TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Dissertação apresentada à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Gestão e Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Fernandes Gonçalves da Silva.

SÃO PAULO

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas/FGV

Santos, Erik Draganov.

O valor público do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo / Erik Draganov Santos. - 2024.

124 f.

Orientador: Marcos Fernandes Gonçalves da Silva.

Dissertação (mestrado profissional MPGPP) – Fundação Getulio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo.

1. São Paulo (Estado). Tribunal de Contas. 2. Governança pública. 3. Administração pública. 4. Planejamento estratégico. I. Silva, Marcos Fernandes Gonçalves da. II. Dissertação (mestrado profissional MPGPP) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 35

ERIK DRAGANOV SANTOS

**O VALOR PÚBLICO DO TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Trabalho de Conclusão apresentado à
Escola de Administração de Empresas de
São Paulo da Fundação Getulio Vargas,
como requisito para obtenção do título de
Mestre em Gestão e Políticas Públicas.

Data de Aprovação:
30/09/2024.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Marcos Fernandes Gonçalves da
Silva (Orientador) – FGV-EAESP

Prof. Dr. Marco Antonio Carvalho Teixeira
FGV-EAESP

Prof. Dr. Natasha Borali
FECAP

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo pela oportunidade de participar deste curso, que foi fundamental não apenas para a realização deste trabalho e o aprofundamento do tema estudado, mas também para o aprimoramento do exercício de minhas atribuições profissionais. O conhecimento adquirido foi valioso em ambos os aspectos.

Ao meu orientador, Marcos Fernandes Gonçalves da Silva, expresso minha mais profunda gratidão pela orientação criteriosa e constante apoio. Agradeço igualmente aos professores Marco Antonio Teixeira e Natasha Borali, cujas sugestões preciosas contribuíram significativamente para o desenvolvimento desta dissertação.

Aos servidores do Tribunal, em especial meus colegas de turma, com quem tive a honra de compartilhar as aulas e aprender com as discussões conduzidas, deixo meu sincero agradecimento. As trocas de experiências e conhecimentos foram enriquecedoras e fundamentais para o crescimento acadêmico e profissional de todos nós.

Aos meus colegas da Diretoria de Expediente da Presidência, agradeço pelo apoio durante todo o curso, especialmente ao Diretor Eduardo Curti, por sempre promover um ambiente que permitisse equilibrar as demandas profissionais e acadêmicas, garantindo que o curso fosse conduzido sem comprometer as responsabilidades no trabalho.

Por fim, minha gratidão aos meus pais, Valmir e Eliza, e à minha esposa, Juliana, pelo apoio constante e pela paciência ao longo deste percurso. Sei o quanto o tempo é valioso, e que minha dedicação ao curso, por vezes, reduziu o tempo que poderia ter sido dedicado a outros momentos em família. Agradeço profundamente pela compreensão, carinho e pelo suporte incondicional que me permitiram chegar até aqui.

RESUMO

Em fevereiro de 2022, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) lançou seu Plano Estratégico 2022-2026, com o objetivo de promover o desenvolvimento sustentável, fortalecer a transparência e redesenhar processos operacionais e de suporte. O plano foi desenvolvido com base em um diagnóstico coletivo e participativo, envolvendo todos os setores da instituição e os jurisdicionados. O Objetivo 7, parte da perspectiva de Processos Internos, busca redesenhar processos finalísticos, operacionais e de suporte, com a finalidade de otimizar custos operacionais e aumentar a eficiência institucional. Dentre as iniciativas do Objetivo 7, destaca-se a “i28”, que visa estabelecer processos para o cálculo da taxa de retorno do TCESP à sociedade. No âmbito dessa iniciativa, este trabalho propõe a criação de um "Painel de Valor" do TCESP, baseado em uma revisão da literatura sobre as metodologias existentes para a quantificação de benefícios. O estudo avalia os métodos adotados por outras instituições, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON). Os achados sugerem que a quantificação dos benefícios pode ser um instrumento eficaz para avaliar a eficiência das ações de controle externo e prestar contas à sociedade. Todavia é extremamente difícil mensurar os resultados e estabelecer uma relação direta de causa e efeito com as ações do Tribunal. No entanto, os benefícios gerados pelo TCESP podem ser considerados dentro de uma perspectiva maior de entrega de “Valor Público”, conforme a teoria de Mark Moore. O estudo identificou pesquisas que mesclam o triângulo estratégico de Moore com as normas da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), associadas à entrega de benefícios por parte das Instituições Superiores de Controle, propondo um *framework* de avaliação de valor público. Dessa forma, o “Painel de Valor”, partindo dessa metodologia, sugerida pelas pesquisas de Cordery (2019), trata não só da quantificação dos benefícios financeiros ou quantitativos não-financeiros, mas abrange, ainda, uma série de indicadores que refletem a entrega de valor público de maneira mais ampla e integrada, para uma avaliação mais abrangente das ações do TCESP. Com essa abordagem, fortalece-se a transparência, a *accountability* e a confiança da sociedade nas instituições de controle.

Palavras-chave: Valor Público, Transparência, Controle Externo

ABSTRACT

In February 2022, Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) launched its Strategic Plan for 2022-2026, aiming to promote sustainable development, strengthen transparency, and redesign operational and support processes. The plan was developed based on a collective and participatory diagnosis, involving all sectors of the institution and its jurisdictions. Objective 7, part of the Internal Processes perspective, seeks to redesign finalistic, operational, and support processes to optimize operational costs and increase institutional efficiency. Among the initiatives of Objective 7, "i28" stands out, aiming to establish processes for calculating TCESP's return rate to society. Within this initiative, this work proposes the creation of a "Value Panel" for TCESP, based on a literature review of existing methodologies for quantifying benefits. The study evaluates the methods adopted by other institutions, such as Tribunal de Contas da União (TCU) and Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON). The findings suggest that quantifying benefits can be an effective tool for assessing the efficiency of external control actions and for accountability to society. However, it is extremely difficult to measure results and establish a direct cause-and-effect relationship with the actions of the Court. Nonetheless, the benefits generated by TCESP should be considered within a broader perspective of delivering "Public Value," according to Mark Moore's theory. The study identified research that combines Moore's strategic triangle with *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) standards related to the delivery of benefits by Supreme Audit Institutions, proposing a public value evaluation framework. Thus, the Value Panel, based on this framework suggested by Cordery's research (2019), addresses not only the quantification of financial or non-financial quantitative benefits but also includes a series of indicators that reflect the delivery of public value in a broader and integrated manner, providing a comprehensive assessment of TCESP's actions. With this approach, transparency, accountability, and public trust in control institutions are strengthened.

Keywords: Public Value, Transparency, External Control

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Fases de Apuração do Benefício	16
Figura 2 - Triângulo Estratégico de Mark Moore	40
Figura 3 - Triângulo Estratégico de Moore, como apresentado em Recognizing Public Value, com o nome de Public Value Scorecard	50
Figura 4 - Performance Regime do National Accounting Office (NAO)	53
Figura 5 - Modelo de Avaliação de Valor Público proposto por Talbot e Wiggan.....	53
Figura 6 - Competing Value Framework (CVF)	54
Figura 7 - Public Value Scorecard (PVS) proposto por Talbot e Wiggan	56
Figura 8 - A pirâmide de valor de um sistema de gerenciamento de performance....	59
Figura 9 - Representação Gráfica dos Objetivos e Princípios da ISSAI P-12	63
Figura 10 - Representação Gráfica do Framework proposto por Cordery e Hay	65
Figura 11 - Framework adaptado ao TCESP.....	66
Figura 12 - Participação do TCESP na CPI das OSS	78
Figura 13 - Participação do TCESP na CPI das Quarteirizações.....	78
Figura 14 - Participação do TCESP na CPI das Universidades Públicas.....	79
Figura 15 - Participação do TCESP na CPI das Quarteirizações.....	79
Figura 16 - Acompanhamento das Recomendações no Relatório de Fiscalização...93	
Figura 17 - Recommendations Tracker do NAO.....	94
Figura 18 - Exemplos de Manuais do TCESP	98
Figura 19 - Portal da Transparência Municipal do TCESP	103
Figura 20 - Painéis do TCESP	105
Figura 21 - Indicadores utilizados pelo GAO.....	107
Figura 22 - Painel de Valor do TCESP	117
Figura 23 - Painel de Valor Público - Visão Alternativa – Triângulo Estratégico de Moore	117

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Tipos de benefícios estabelecidos no MQB	16
Quadro 2 - Critérios principiológicos para quantificação de impacto pelo NAO	24
Quadro 3 - Perspectivas de desempenho	33
Quadro 4 - Uso das informações.....	34
Quadro 5 - Equação do Valor Privado	41
Quadro 6 - Comparação entre Valor Privado e Valor Público.....	42
Quadro 7 - Contabilidade de Valor Público.....	45
Quadro 8 - Framework de avaliação desenvolvido por Cordery e Hay	64
Quadro 9 - Legenda do Framework adaptado do TCESP	66
Quadro 10 - Indicadores Identificados por Cordery e Hay	67
Quadro 11 - Objetivo 1 da INTOSAI P-12 – Perspectiva 1-A	68
Quadro 12 - Indicadores Propostos - Perspectiva de Independência do Tribunal de Contas (1-A).....	71
Quadro 13 - Objetivo 1 da INTOSAI P-12 - Perspectiva 1-B.....	72
Quadro 14- Indicadores Propostos - Perspectiva de Garantir a Accountability do Setor Público (1-B).....	74
Quadro 15 - Objetivo 2 da INTOSAI P-12 - Perspectiva 2-A.....	80
Quadro 16 - Indicadores Propostos - Perspectiva de Liderar pelo Exemplo (2-A)	85
Quadro 17 - Objetivo 2 da INTOSAI P-12 - Perspectiva 2-B.....	85
Quadro 18 - Indicadores Propostos - Perspectiva de Criar Confiança (2-B).....	90
Quadro 19 - Objetivo 3 da INTOSAI P-12 - Perspectiva 3-A.....	90
Quadro 20 - Indicadores Propostos – Independente e Objetivamente Apoiar Reformas (3-A).....	99
Quadro 21 - Objetivo 3 da INTOSAI P-12 - Perspectiva 3-B.....	100
Quadro 22 - Indicadores Propostos - Capacidade de Resposta e Voz (3-B)	106
Quadro 23 - Comparação Orçamentária e de Recursos Humanos entre o GAO (EUA) e o TCU (Brasil) em 2017	113

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Condenações de ressarcimento - Valores arrecadados - Esfera Federal - 2017-2021	20
Tabela 2 - 1. Câmara TCESP - Multas e Ressarcimentos em 2023	20
Tabela 3 - 2. Câmara TCESP - Multas e Ressarcimentos em 2023	21
Tabela 4 - Resultados de Valor Público de um teatro localizado em Ferrara, Itália ...	59
Tabela 5 - Objetivos e Princípios da ISSAI P-12 - Resumo	62
Tabela 6 - Exemplos de Dados Disponíveis no Portal da Transparência Municipal	104

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AR	<i>Authority Ranking</i>
Atricon	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CS	<i>Communal Sharing</i>
CVF	<i>Competing Values Framework</i>
EM	<i>Equality Matching</i>
Fipe	Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas
GAO	<i>Government Accountability Office</i>
IEG-M	Índice de Efetividade da Gestão Municipal
ISC	Instituição Superior de Controle
ISCs	Instituições Superiores de Controle
MMD-TC	Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas
MP	<i>Market Pricing</i>
MPSP	Ministério Público do Estado de São Paulo
MQB	Manual de Quantificação de Benefícios Gerados pela Atuação dos Tribunais de Contas
NAO	<i>National Accounting Office</i>
NYPD	<i>New York City Police Department</i>
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
PVS	<i>Public Value Score Card</i>
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TRM	Teoria dos Modelos Relacionais
TCs	Tribunais de Contas
TCESP	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	PANORAMA DO TEMA E REVISÃO DE LITERATURA.....	12
2.1	CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS – SINAL DE ALERTA.....	12
2.2	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	13
2.3	COMO OS BENEFÍCIOS SÃO CALCULADOS	15
2.4	REFLEXÕES SOBRE A METODOLOGIA.....	17
2.5	A APLICAÇÃO DA METODOLOGIA NO TCESP.....	24
2.6	DESAFIO	25
2.7	PRINCIPAIS ESTUDOS E PESQUISAS EXAMINADOS.....	25
2.8	<i>MEASURING SUPREME AUDIT INSTITUTIONS’ OUTCOMES</i>	26
2.9	MEDIÇÃO DE DESEMPENHO NOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS – O ESTUDO DE DENISE GOMEL.	31
2.10	MOSAICO	37
3	O CONCEITO DE VALOR PÚBLICO NA VISÃO DE MARK MOORE.....	38
3.1	VALOR PRIVADO E VALOR PÚBLICO	41
3.2	LEGITIMIDADE E SUPORTE.....	48
3.3	CAPACIDADE OPERACIONAL.....	49
3.4	TRIÂNGULO ESTRATÉGICO – SCORECARD DO SETOR PÚBLICO	50
3.5	RETOMANDO A ANÁLISE DO MQB.....	51
3.6	A PROPOSTA DA TALBOT E WIGGAN	52
3.7	DEMAIS FRAMEWORKS DE MEDIÇÃO DO VALOR PÚBLICO	58
3.8	A ISSAI P-12:	60
3.9	UMA POSSIBILIDADE: <i>FRAMEWORK</i> QUE MESCLA A ISSAI P-12 COM A PROPOSTA DE VALOR PÚBLICO DE MARK MOORE.	63
4	PROPOSTA DE APLICAÇÃO – ANÁLISE ESPECÍFICA DOS INDICADORES	67
4.1	OBJETIVO 1 DA ISSAI P-12: FORTALECER A ACCOUNTABILITY, TRANSPARÊNCIA, INTEGRIDADE DO GOVERNO E DAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO.....	68
4.2	OBJETIVO 2: SER UMA ORGANIZAÇÃO MODELO ATRAVÉS DO EXEMPLO	

4.3	OBJETIVO 3: DEMONSTRAR CONTINUA RELEVÂNCIA AOS CIDADÃOS, PARLAMENTO E OUTROS STAKEHOLDERS.	90
4.4	EXEMPLO DO GOVERNMENT ACCOUNTING OFFICE (GAO)	107
5	POSIÇÕES INSTITUCIONAIS	108
6	PAINEL DE VALOR DO TCESP	117
7	CONCLUSÃO.....	118
	REFERÊNCIAS.....	120

1 INTRODUÇÃO

Em fevereiro de 2022, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) lançou seu novo Plano Estratégico Institucional para o período 2022-2026, tendo, dentre seus objetivos, promover o desenvolvimento sustentável, fortalecer a transparência e redesenhar processos operacionais e de suporte. O plano foi desenvolvido com base em um diagnóstico coletivo e participativo que envolveu todos os setores da instituição, bem como os jurisdicionados, com apoio técnico da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe).

O Plano Estratégico do TCESP está estruturado em três perspectivas principais: Sociedade e Partes Interessadas, Processos Internos e Pessoas e Tecnologia. Cada perspectiva é composta por diversos objetivos estratégicos e estes, por sua vez, subdivididos em iniciativas. O Objetivo 7, do qual participo, está inserido na perspectiva de Processos Internos, e busca redesenhar processos finalísticos, operacionais e de suporte, com a finalidade de otimizar custos operacionais e aumentar a eficiência institucional.

Uma das iniciativas do Objetivo 7 é a **“i28”, que visa estabelecer processos para o cálculo da taxa de retorno do TCESP à sociedade**. A ideia desta pesquisa surgiu das reflexões feitas durante o início do planejamento dessa iniciativa. Seu objetivo principal é propor um modelo que possa ser diretamente aproveitado pelo TCESP na avaliação de seu retorno à sociedade, oferecendo soluções práticas para os desafios identificados, por meio de ferramentas que melhorem os processos de mensuração de resultados dentro do contexto do setor público.

2 PANORAMA DO TEMA E REVISÃO DE LITERATURA

2.1 CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS – SINAL DE ALERTA

Com o propósito de quantificar os benefícios decorrentes de sua atuação, alguns Tribunais de Contas do Brasil adotam metodologia para identificar e registrar o retorno das ações do controle externo.

Embora possa contribuir para que o próprio Tribunal avalie a efetividade de suas ações, ao tempo em que presta contas à sociedade a respeito dos benefícios atingidos¹, o tema não deixa de envolver certa polêmica.

A exemplo, segundo cálculos do Tribunal de Contas da União (TCU), o benefício financeiro atingido pela Corte em 2021 alcançou cerca de R\$ 87 bilhões, valor 40 (quarenta) vezes superior ao custo de funcionamento do órgão. A informação foi objeto de crítica doutrinária do professor André Rosilho (2022), que apontou possíveis deficiências metodológicas, em especial o registro como efetivos e concretos de benefícios de caráter potencial.

Os problemas identificados no aludido artigo acenderam um sinal de alerta. Afinal, seria possível adotar no TCESP e metodologia de aferição de benefícios do controle externo, adotada por outros Tribunais? A partir daí, passamos a explorar com mais atenção os fundamentos da metodologia de quantificação, avaliando se o instrumento é apto ao fim a que se destina, em especial na avaliação dos resultados obtidos por fiscalizações conduzidas no âmbito de políticas públicas governamentais.

2.2 CONTEXTUALIZAÇÃO

Os Tribunais de Contas, por iniciativa própria ou por provocação de interessados, têm assumido postura cada vez mais ativa no exercício de suas competências constitucionais ou legais. (ROSILHO, 2020)

Seja atuando direta e autonomamente, ou prestando auxílio ao Poder Legislativo, a Constituição Federal — e as Estaduais, por simetria — conferiram aos Tribunais de Contas ampla atribuição com relação ao objeto de suas fiscalizações, que, ao abranger matérias contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais, alcançam praticamente tudo o que se relaciona à Administração Pública.

Progressivamente, as Cortes de Contas do país têm estruturado projetos e ações de fiscalização que se aproveitam do amplo espectro de análise a elas conferido, em especial no campo das assim chamadas “auditorias operacionais”,

¹ Os benefícios podem ser classificados em quantitativos financeiros e não-financeiros, bem como qualitativos, quando de difícil mensuração.

destinadas a avaliar a performance de um conjunto de operações e decisões administrativas (aí incluídas as políticas públicas), diferentemente das auditorias de conformidade, cuja análise recai sobre atos isolados, tendo como referência os aspectos de legalidade e legitimidade, por exemplo.

Como um dos efeitos decorrentes desse maior protagonismo, parcela da sociedade pode se interessar pela atuação do órgão, colocando-a sob constante escrutínio, com o fim de avaliar se as suas atividades e iniciativas têm de fato apresentado retorno à sociedade.

Ainda que não diretamente se reportando a tal premissa, mas sob a justificativa de que a sociedade em geral tem conhecimento restrito a respeito das competências e atribuições dos Tribunais de Contas, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) lançou metodologia para a apuração de benefícios gerados pela atuação de Tribunais de Contas, de forma a mensurar o resultado efetivo das ações de controle externo. Tal metodologia encontra-se consubstanciada no Manual de Quantificação de Benefícios Gerados pela Atuação dos Tribunais de Contas (MQB). (ATRICON - ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL, 2020)

Como explica o Conselheiro Dimas Ramalho (2022), os Tribunais de Contas são atores institucionais relevantes para a indução e avaliação de programas de governo. Assim, a quantificação do benefício gerado pelas ações do controle externo parece inicialmente ser instrumento apto a apresentar à sociedade um diagnóstico dos resultados efetivos obtidos, colaborando ainda na busca de maior efetividade das ações promovidas pelos Tribunais de Contas.

Ao quantificar os resultados concretos de suas ações, os Tribunais passam a ter elementos para avaliar — eles próprios — a melhor forma de empregar seus recursos humanos e tecnológicos, concentrando esforços em ações que eventualmente possam trazer maior retorno em comparação com o “custo operacional” decorrente de sua realização.

Além disso, os resultados obtidos podem servir de subsídio à própria gestão pública, que utiliza as recomendações e os resultados obtidos pelo Tribunal para a adoção de providências de melhorias em suas políticas públicas.

Por fim, os resultados podem ainda fomentar o controle social de duas maneiras: submetendo as ações do Tribunal ao escrutínio público, conforme já exposto, e compartilhando achados e benefícios resultantes da avaliação de programas de governo, permitindo que a sociedade acompanhe e cobre maior efetividade por parte dos gestores públicos.

2.3 COMO OS BENEFÍCIOS SÃO CALCULADOS

Como já exposto, a Atricon² editou o MQB, manual que oferece metodologia padrão para quantificação de benefícios. Além de uma visão mais generalista do método, o manual também apresenta casos concretos, que servem como exemplo para o cálculo de diversos tipos de benefício, abrangendo imputação de débito e obrigação de ressarcimento, elevação do preço mínimo da outorga de serviço público, dentre outros.

A par das diversas formas de cálculo, é possível identificar um núcleo procedimental comum, composto de 3 (três) fases:

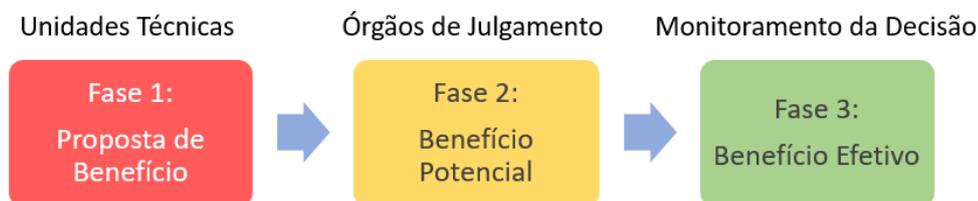
1) Fase 1 – Registro da Proposta de Benefício: registrada pelas unidades de fiscalização em razão dos achados identificados na auditoria;

2) Fase 2 – Registro do Benefício Potencial: a “proposta de benefício” submetida e analisada pelos órgãos julgadores recebe a denominação de “benefício potencial”. Ressalte-se que o “benefício potencial” pode ainda ser identificado, originalmente, durante a avaliação dos julgadores e, portanto, não ter sido identificado anteriormente pelas equipes técnicas.

3) Fase 3 – Registro do Benefício Efetivo: trata-se da concretização do “benefício potencial”, após o Tribunal atestar que as determinações e(ou) recomendações contidas em sua decisão foram efetivamente cumpridas pelos órgãos jurisdicionados. Pode ainda haver registro de “benefício efetivo” desde o início, quando o órgão jurisdicionado, após os apontamentos iniciais apresentados pelas equipes de fiscalização, promove de imediato as correções necessárias.

² ATRICON. Manual de Quantificação de Benefícios Gerados pela Atuação dos Tribunais de Contas. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2020/06/MQB_Manual.pdf>

Figura 1 - Fases de Apuração do Benefício



Fonte: Elaborada pelo autor, com base no MQB da Atricon (2020)

O quadro abaixo apresenta a tipologia de benefícios estabelecida no MQB, classificados em “Quantitativo Financeiro”, “Quantitativo Não Financeiro” e “Qualitativo”. Como já explicado, os benefícios ainda podem ser categorizados, a depender de seu grau ou estágio de aferição e concretude, como “proposta de benefício potencial”, “benefício potencial” ou “benefício efetivo”.

Quadro 1 - Tipos de benefícios estabelecidos no MQB

Tipo de Benefício	Classificações Possíveis
Débito imputado pelo Tribunal	Quantitativo Financeiro
Sanção aplicada pelo Tribunal	Quantitativo Financeiro
Correção de Irregularidades ou Improriedades	Quantitativo Financeiro/Não Financeiro/Qualitativo
Incremento da Economia, Eficiência, Eficácia ou Efetividade de Órgão ou Entidade da Administração Pública	Quantitativo Financeiro/Não Financeiro/Qualitativo
Incremento da Economia, Eficiência, Eficácia ou Efetividade de Programa de Governo	Quantitativo Financeiro/Não Financeiro
Redução de Preço Máximo em Processo Licitatório Específico	Quantitativo Financeiro/Qualitativo
Aperfeiçoamento em Metodologias de Estimativa de Custos ou Redução de Preços em Tabelas Oficiais	Quantitativo Financeiro/Não Financeiro
Elevação do Preço Mínimo da Outorga de Serviço Público, de Uso de Bem Público ou da Empresa a ser Privatizada	Quantitativo Financeiro
Redução de Tarifa Pública (Licitação)	Quantitativo Financeiro
Outros Benefícios	Qualitativo

Fonte: Elaboração própria com base no MQB da Atricon (2020)

Uma breve análise dos tipos e classificações relacionados indica que – ao menos no formato de apresentação dos tipos – preponderam os de natureza “quantitativa financeira” e “quantitativa não-financeira”. Além desses indicadores terem maior destaque no índice remissivo, a seção específica de cada qual é acompanhada de exemplos práticos e fórmulas de cálculo. Os indicadores qualitativos, por sua vez, encontram-se em sua maioria agrupados sob a categoria “outros benefícios”. Em razão de sua natureza, não estão acompanhados de fórmulas de cálculo, inaplicáveis à espécie. Alguns deles são acompanhados de uma descrição de sua aplicação, enquanto outros apresentam apenas denominação, sem detalhes sobre seu campo de aplicação, abrangência, formato ou hipóteses de identificação.

O MQB ainda dedica uma seção ao Volume de Recursos Fiscalizados (VRF), classificação que engloba indicadores destinados a demonstrar a magnitude dos recursos públicos envolvidos nas ações de fiscalização, como auditorias, licitações, contratos e programas de governo, evidenciando o impacto financeiro dessas atividades.

De maneira geral, os indicadores quantitativos, tanto financeiros como não financeiros, são tratados de forma mais abrangente, com orientações e exemplos de aplicação. Embora representem tentativa legítima de traduzir em números os resultados da atuação dos Tribunais de Contas, os valores obtidos devem ser interpretados com as considerações que serão examinadas a seguir.

2.4 REFLEXÕES SOBRE A METODOLOGIA

Em pesquisas bibliográficas, foram identificados artigos críticos que analisam a metodologia de mensuração adotada, com base em exemplos do TCU, um dos tribunais que utiliza esse modelo.

Um deles é o elaborado pelo Professor André Rosilho (2022), já mencionado. Há, de início, ressalva com relação ao montante total calculado pelo TCU a título de benefícios gerados, no exercício de 2021: R\$ 87 bilhões, número 40,04 vezes superior ao custo de funcionamento do TCU (cerca de R\$ 2 bilhões no mesmo período).

Ao estudar especificamente exemplos que compõe o cálculo, o autor do artigo lança dúvidas sobre a metodologia de cálculo utilizada. Partindo de exemplo concreto,

questiona o suposto benefício efetivo de R\$ 200.000.000,00 decorrente do incremento do valor de outorga em caso de arrendamento portuário. Segundo o professor Rosilho, faria sentido lançar esse valor como benefício efetivo, uma vez que o contrato ainda não foi licitado³? Há ainda dúvidas sobre se o aumento do valor de outorga necessariamente se traduziria em benefício para o usuário do serviço e, ainda, se os custos decorrentes da intervenção do controle externo haviam sido devidamente considerados.

Os questionamentos feitos pelo Professor Rosilho nesse artigo podem servir como base para análise de algum dos indicadores do MQB.

Com respeito ao cálculo de correção de irregularidades ou impropriedades, bem como incremento de economia, eficiência, eficácia ou efetividade de órgão, entidade ou programa de governo, os exemplos apresentados parecem preocupar-se com a contabilização de gastos a menor, desconsiderando-se alternativas de que dispõe a Administração para igualmente atender ao interesse público.

Como exemplo de eliminação de desperdícios ou redução de custos administrativos, o manual apresenta caso hipotético de empresa (provavelmente pública) que lança no lixo sobras de papel e papelão. As estimativas apontam que, se vendidos para reciclagem, o material renderia em média R\$ 50.000,00 por mês. Desse modo, o Tribunal determinaria que a empresa vendesse as sobras, o que totalizaria um benefício anual de R\$ 600.000,00. Ora, a única alternativa seria a venda? Não poderia a Administração eventualmente estabelecer ajuste para a doação do material a escolas públicas, para aproveitamento em projetos de arte ou quaisquer outras finalidades? De qualquer maneira, há outras formas de destinação de sobras que poderiam muito bem gerar valor público, sem, no entanto, passarem por venda e conversão do valor em benefício direto decorrente de determinação do Tribunal.

Ainda nesse contexto, uma Fiscalização Ordenada realizada pelo TCESP em 2022, tendo como objeto unidades escolares, identificou deficiências em relação à infraestrutura das escolas, algumas delas representando um risco direto à segurança

³ Um exemplo pode ser extraído do Painel de Resultado Social do TCU, que em 2023 aponta benefícios efetivos decorrentes da redução do valor orçamentário previsto no Pregão Eletrônico nº 18/2023 do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região. Embora o valor do benefício – apurado em R\$ 521.048.589,22 – esteja caracterizado como efetivo, o fato é que o procedimento licitatório objetivava a celebração de ata de registro de preço, que não gera compromisso de aquisição.

dos alunos. Tais problemas de infraestrutura demandam investimentos para correção e não necessariamente representarão economias, mas sim despesas. Muito possivelmente o número de alunos atendidos também não se alterará, mas a correção das impropriedades resultará na melhoria do serviço público prestado aos estudantes atuais. São providências que atendem ao interesse público, mas que transcendem a capacidade de mensuração por meio de métricas quantitativas.

Há ainda a questão da imputação de débito (ressarcimento), um dos tipos de benefícios classificados como quantitativo financeiro. Trata-se de mecanismo de que os Tribunais de Contas dispõem para, ao identificarem prejuízo ao erário, determinar que o valor correspondente seja devolvido aos cofres públicos, por decisão revestida de força de título executivo.

Posta nesses termos, a questão pode até parecer simples e objetiva. Afinal, bastaria calcular o total de débitos imputados pelos Tribunais para obter resultado quantitativo do benefício gerado por sua atuação. A questão é que há a necessidade de se instaurar processo judicial para execução do valor correspondente, a fim de promover o retorno efetivo dos recursos aos cofres do ente federativo lesado.

O órgão responsável por tal iniciativa pode variar, a depender do arranjo legal de cada ente da federação. No âmbito federal, a responsável por tal providência é a Advocacia-Geral da União (AGU). Já no Estado de São Paulo, as procuradorias municipais e estadual devem acionar o judiciário, valendo-se da decisão do TCESP para efetivar a reparação. No entanto, cabe ressaltar que a decisão do Tribunal pode ser declarada nula no âmbito judicial, em razão de vícios processuais, como a inobservância do necessário contraditório. Assim, a recuperação do valor não é um resultado líquido e certo.

Essa dúvida foi abordada em um segundo artigo, no qual o professor André Rosilho compartilha os achados da dissertação de Rafael Simões (2022), que investigou a eficácia do ressarcimento em Tomadas de Contas Especiais (TCEs), instrumento previsto na Lei Orgânica do TCU para ressarcir danos causados ao erário. A pesquisa identificou que, no período de 2017 a 2021, apenas 1,71% das condenações resultaram em retorno efetivo aos cofres públicos, seja administrativamente, pelo próprio TCU, ou judicialmente, com o apoio da AGU. (SIMÕES, 2022)

Tabela 1 - Condenações de ressarcimento - Valores arrecadados - Esfera Federal - 2017-2021

Ano	Total arrecadado (R\$)	Total de condenações (R\$)	Proporção (%)
2017	49.032.859,50	2.892.856.848,70	1,69
2018	58.385.011,29	5.632.423.595,07	1,04
2019	60.618.690,97	3.789.899.198,19	1,6
2020	58.597.509,26	8.635.526.421,86	0,68
2021	285.580.367,65	9.086.041.411,24	3,14
2017-2021	512.214.438,66	30.036.747.475,06	1,71

Fonte: SIMÓES, (2022)

O mesmo exercício pode ser aplicado ao TCESP. O Comunicado SDG nº 4/2024 (2024f) apresenta números de movimentação de processos em todas as dependências da Casa, trazendo ainda a somatória de valores decorrentes de determinações de ressarcimento. As decisões das 1ª e 2ª Câmaras, no período de janeiro a dezembro de 2023, determinaram ressarcimentos da ordem de R\$ 180.012.597,08.

Tabela 2 - 1. Câmara TCESP - Multas e Ressarcimentos em 2023

Mês	Quantidade de multas	Valor multas em UFESPs	Valor das devoluções
Fevereiro	3	780	R\$ -
Março	8	1.920	R\$ 559.587,00
Abril	15	3.900	R\$ 8.511.159,85
Maio	8	1.590	R\$ 85.761,63
Junho	8	1.590	R\$ 302.164,89
Julho	9	4.600	R\$ 13.524.075,41
Agosto	6	3.880	R\$ -
Setembro	10	2.600	R\$ 12.793.594,39
Outubro	12	4.265	R\$ 53.597.444,37
Novembro	17	5.470	R\$ 6.929.693,83
Dezembro	2	660	R\$ -
TOTAL	106	33.355	R\$ 96.303.481,37

Fonte: Elaboração própria, com base no Comunicado SDG nº 4/2024 (2024f)

Tabela 3 - 2. Câmara TCESP - Multas e Ressarcimentos em 2023

Mês	Quantidade de multas	Valor multas em UFESPs	Valor das devoluções
Fevereiro	7	2.020	R\$ 4.438.677,09
Março	11	2.700	R\$ 5.857.214,09
Abril	8	3.220	R\$ 1.502.403,95
Mai	10	3.320	R\$ 31.514.352,92
Junho	11	3.160	R\$ 168.489,92
Julho	7	2.320	R\$ 28.519.113,95
Agosto	7	3.070	R\$ 1.627.581,47
Setembro	5	3.020	R\$ 3.046.000,00
Outubro	10	3.370	R\$ 2.045.556,16
Novembro	9	3.220	R\$ 2.424.974,69
Dezembro	7	3.040	R\$ -
TOTAL	82	28.410	R\$ 83.709.115,75

Fonte: Elaboração própria, com base no Comunicado SDG nº 4/2024 (2024f)

De acordo com o Relatório Trimestral de Atividades do TCESP, referente ao 4º trimestre de 2023, a programação orçamentária atualizada do Tribunal, para o exercício, foi de R\$ 1.227.782,334. Assim, os valores de devoluções correspondem a 14,72% do orçamento do TCESP em 2023.

Os dados mencionados referem-se apenas às decisões colegiadas. Ainda assim, mesmo que se considerem as multas e os ressarcimentos provenientes de decisões singulares, é improvável que o valor seja significativamente aumentado, a ponto de sustentar a ideia de que o Tribunal “se paga”, ao retornar valores equivalentes ou superiores aos seus “custos” operacionais.

Além dessas considerações, persistem outras lacunas metodológicas no manual de cálculo de benefícios, especialmente quanto à caracterização de multas como benefício. No caso do TCESP, por exemplo, dependendo da natureza da multa, o valor é destinado a um fundo especial administrado pelo próprio Tribunal, o que não poderia ser classificado como um benefício direto à sociedade em geral. Não há também exemplos, no manual, de como apurar eventual benefício gerado, por exemplo, pela atuação dos Tribunais no campo pedagógico, vertente de atuação cada vez mais fortalecida.

É importante levar em conta, ainda, a composição dos resultados consolidados divulgados. Em 2023, o TCU registrou um total de R\$ 178.750.416.400,88 em benefícios, dos quais R\$ 166.028.233.773,04 (93%) referem-se a benefícios potenciais, enquanto R\$ 12.722.182.627,84 (7%) dizem respeito a benefícios efetivos. Embora fatores temporais, como o momento de lançamento e registro dos valores, possam influenciar esses números, a diferença sugere que, eventualmente, em determinados exercícios, parte significativa dos resultados divulgados podem corresponder a benefícios potenciais, que podem ou não se concretizar ao longo do tempo. Essa questão abre espaço para uma análise mais aprofundada sobre a materialização desses benefícios e a sua contribuição efetiva à sociedade.

Outras considerações podem ser ainda extraídas de estudo conduzido por Bernardo Abreu de Medeiros (2022) que, em sua tese de doutorado, realizou a análise dos acórdãos indicados pelo TCU como geradores de benefícios — 39 relativos ao ano de 2019 e 28 para o ano de 2018. Para tanto, utilizou as seguintes chaves temáticas:

- a) a concentração de benefícios em poucos casos conjugada com ausência de estabelecimento de relações causais;
- b) a relevância atribuída à atuação do Tribunal em processos de desestatização em contraste com seu suposto papel de “regulador de segunda ordem”;
- c) a estratégia de rotinas de fiscalização contínuas;
- d) a “nova” atuação do Tribunal sobre programas e políticas públicas e
- e) a sua atuação “tradicional” e ordinária de análise de legalidade.

Como elemento comum a todas, o autor levanta dúvidas sobre a forma de apuração do benefício, apontando ressalvas quanto ao nexo de causalidade entre a ação do TCU e os valores indicadores e – alguns casos extremos – o caráter ficcional do indicador.

Nesse sentido, são fornecidos exemplos como benefícios apurados em programas de governo que – ao fim e ao cabo – não foram implementados; outros, no

campo de atuação das agências reguladoras, decorrentes de intervenções do TCU para retificações em termos de ajustamento de condutas em vias de celebração, cuja empresa signatária acabou por demonstrar desinteresse no acordo, dada a impossibilidade de atender às exigências estabelecidas pelo Tribunal.

Como um dos casos extremos, o autor apresenta exemplo de um benefício calculado em bilhões de reais advindo de 10 mil indícios de cumulação de jornada, possivelmente incompatíveis entre si. Do total, 90% não estavam associadas à cumulação irregular de cargos públicos, mas sim a atividades privadas supostamente incompatíveis com a jornada do serviço público. Apesar de não haver previsão legal nesse sentido, a área técnica do Tribunal entendeu como irregular qualquer cumulação que excedesse 70 (setenta) horas semanais. Embora o relator, no julgamento do caso, tenha afastado tal entendimento, o fato é que o valor foi contabilizado no relatório de atividades do órgão, para tanto multiplicando-se o salário dos servidores relacionados, considerados, portanto, como pagamento ilegítimo, e multiplicando-se o montante pelo período de 10 anos, atingindo-se assim a soma de R\$ 6,6 bilhões.(MEDEIROS, 2022)

Segundo o autor, a melhoria da acurácia dos indicadores poderia ser obtida se o TCU observasse, por exemplo, os critérios adotados por órgãos análogos, como o Government Accountability Office (GAO), dos Estados Unidos, e o National Accounting Office (NAO), do Reino Unido.

Por exemplo, em seu próprio relatório de performance, o NAO indica uma série de considerações associadas a seu método de cálculo de impactos financeiros, que somente são registrados mediante a existência de dados suficientes para subsidiá-los, contando ainda com a concordância do órgão auditado quanto aos valores indicados. No cálculo também são considerados e deduzidos os custos diretos ou indiretos relacionados ao atendimento da recomendação do NAO.

Quadro 2 - Critérios principiológicos para quantificação de impacto pelo NAO

Princípio	Descrição
Causalidade	Deve haver uma ligação causal entre o trabalho realizado por nós e o benefício alcançado.
Realização	Os impactos devem ter sido realizados dentro do ano civil em que são relatados ou antes dele.
Avaliação	Evidências ou dados confiáveis devem apoiar as alegações, e os custos de implementação devem ser reconhecidos. Deve haver uma metodologia robusta para avaliar o impacto.
Atribuição	A proporção do impacto reivindicado deve refletir o grau de nossa contribuição para o benefício realizado.
Validação	Todas as alegações de impacto devem ser validadas pela entidade auditada em questão (em um nível suficientemente sênior) e aprovadas internamente.

Fonte: Medeiros (2022)

Segundo Bernardo, o NAO “parece receber a crítica da literatura quanto ao descolamento das cifras relatadas e a realidade do controle, e passa a estabelecer um detalhamento tanto do nexos causal como da avaliação de custos e validação dos resultados levantados.”

2.5 A APLICAÇÃO DA METODOLOGIA NO TCESP

O TCESP incluiu em seu Plano Estratégico, para o período de 2022 a 2026, o objetivo de “implementar processos para cálculo da taxa de retorno à sociedade”. Como visto, a implementação de processos de cálculo de benefícios, o TCESP deve considerar vários desafios identificados: **(i)** a definição e mensuração dos benefícios gerados pelas atividades do Tribunal levantam questões, incluindo se certos valores podem ser considerados benefícios efetivos; **(ii)** classificar a imputação de débitos como benefício efetivo pode ser questionável, devido à necessidade do devido processo judicial para a recuperação desses valores; **(iii)** outro desafio envolve o depósito de multas e sanções, uma vez que o valor, em algumas hipóteses, recolhido é destinado ao próprio Tribunal, o que gera dúvidas sobre se isso pode ser considerado um benefício direto à sociedade; **(iv)** a mensuração dos benefícios da atuação do Tribunal na fiscalização de programas de governo é complexa, pois os

benefícios podem ser indiretos e difíceis de quantificar; e **(v)** a coercibilidade das recomendações nas auditorias operacionais e os incentivos para decisões mais interventivas também precisam ser considerados.

2.6 DESAFIO

Face às considerações discutidas até este ponto, a pesquisa buscará efetuar uma revisão da literatura sobre a forma como as Entidades Fiscalizadoras mensuram o valor decorrente de suas atividades. A análise abrangerá tanto aspectos positivos quanto eventuais controvérsias associadas a essas metodologias. O objetivo final é apresentar uma proposta a ser avaliada pelo TCESP, que sirva de ponto de partida para a identificação de seu valor público.

O propósito subjacente é que o modelo de identificação dos benefícios se amolde às características do TCESP e preencha as lacunas metodológicas previamente identificadas e discutidas nas seções anteriores desse projeto.

2.7 PRINCIPAIS ESTUDOS E PESQUISAS EXAMINADOS

Até aqui, apresentamos uma visão geral da metodologia adotada pela Atricon para quantificação de benefícios, com as correspondentes ressalvas e observações identificadas em artigos sobre o tema. Neste capítulo, investigaremos mais detalhadamente os critérios de quantificação de benefícios. Para tanto, serão apresentados artigos e estudos que buscam compreender como as Instituições Superiores de Controle (ISCs) avaliam sua performance.

A discussão sobre o tema não é recente⁴ e há considerável quantidade de material que busca lançar luz sobre os diferentes ângulos do assunto. Para os fins dessa pesquisa, de viés prático, foram selecionados 2 (dois) estudos. O primeiro deles, de caráter compilatório, é o artigo *Measuring Supreme Audit Institutions' Outcomes: Current Literature and Future Insights*, de Elisa Bonollo, publicado na revista *Public Money & Management* (BONOLLO, 2019). A pesquisa serve como um guia geral a respeito do assunto, pois busca sistematizar a literatura acadêmica atual

⁴ Há estudos que datam da década de noventa.

sobre a medição de resultados produzidos pelas ISCs e oferece recomendações para pesquisas futuras e para a prática dessas instituições.

2.8 *MEASURING SUPREME AUDIT INSTITUTIONS' OUTCOMES*

O artigo de Elisa Bonollo (2019) inicia-se destacando que as ISCs são fundamentais para a supervisão do uso de recursos públicos e a garantia da *accountability*. Juntamente com as demais organizações do setor público, as ISCs passaram por significativas transformações durante a era da Nova Gestão Pública (NGP), consolidando suas funções e, principalmente, aumentando a ênfase na condução de auditorias de desempenho ao invés das tradicionais auditorias de conformidade. Apesar dessas mudanças, e ainda que haja uma ideia geralmente aceita de que as ações de auditoria acarretam efeitos positivos, permanecem os desafios de como apresentar evidências de benefícios e impactos concretos e, ainda, diretamente relacionados às intervenções da entidade.

Diversas pesquisas e estudos avaliaram o tema de mensuração do impacto decorrente das auditorias conduzidas pelas ISCs, mas não havia até então uma revisão sistemática da literatura produzida sobre o tema. É essa lacuna que o artigo busca preencher, ao revisar a literatura recente sobre a medição dos resultados das ISCs, categorizando os estudos identificados e realçando seus aspectos positivos, negativos, bem como indicando propostas para pesquisas futuras.

A revisão conduzida pela professora Elisa Bonollo seguiu um processo transparente e replicável, utilizando bases de dados como *ABI-INFORM Complete*, *EBSCO Business Source Complete*, *Elsevier ScienceDirect* e *ISI Web of Science*. Os critérios de seleção incluíram artigos em inglês, publicados entre 1990 e 2015, presentes em periódicos acadêmicos internacionais. A busca foi limitada a títulos e resumos contendo palavras-chave específicas como '*supreme audit institution*', '*performance audit*', '*financial audit*', '*value-for-money-audit*' ou '*value for money audit*', admitidas variações nos sufixos.

Inicialmente, 596 artigos foram identificados, mas após a leitura dos títulos e resumos, esse número foi reduzido para 64 e, posteriormente, para 38 com a eliminação de duplicatas e a leitura completa dos textos. O conjunto final incluiu 40

artigos, após a incorporação de artigos relevantes identificados por meio de pesquisas manuais.

A pesquisa categorizou a literatura com base em sistematização proposta por Pollit, *et al.* (1999 apud BONOLLO, 2019, p.4), que afirmam que os impactos decorrentes das ações de auditoria podem ser divididos em quantitativos financeiros, quantitativos não-financeiros e narrativos (qualitativos). Trata-se, praticamente, da mesma estrutura utilizada pelo MQB.

A análise indicou aumento no número de publicações sobre os resultados das auditorias das ISCs, especialmente nos últimos anos. A maioria dos artigos foi publicada em periódicos europeus e americanos, refletindo um maior interesse acadêmico nos modelos de *Westminster* e *board-model* (também conhecidos como Controladoria ou Auditoria-Geral) em detrimento dos modelos napoleônicos.

De maneira geral, Elisa Bonollo assinala que a amostra analisada demonstra achados e análise conflitivos: muitos estudos concentram-se nos impactos positivos das auditorias das ISCs, destacando a obtenção de economias financeiras, melhorias na eficiência das organizações auditadas e maior *accountability* para políticos e cidadãos. Por outro lado, há também estudos que abordam o aspecto negativo de tais auditorias, realçando seus efeitos colaterais, como por exemplo a preservação de estruturas políticas atuais.

Com relação aos achados, as evidências coletadas indicam que os resultados das auditorias de desempenho são mais frequentemente analisados do que os das auditorias financeiras tradicionais. Quanto à metodologia, destaca-se a conclusão de que raramente os autores propõe indicadores quantitativos para a medição de impacto, preferindo o uso de indicadores qualitativos ou descrições.

O artigo prossegue com a análise dos achados, categorizando-os conforme os tipos de benefícios discutidos. Partindo da sistematização supramencionada, a autora examina os estudos sobre os benefícios quantitativos financeiros decorrentes da atuação das ISCs. Quanto a eles, diversas pesquisas atestam existir relação entre as atividades das ISCs e a redução de gastos públicos. No entanto, conforme aponta a professora Bonollo, nenhum desses estudos explica detalhadamente como quantificar essas economias, valendo-se de evidências insuficientes e pouco robustas.

Quanto aos indicadores quantitativos não-financeiros, a medida mais comumente utilizada é a implementação das recomendações expedidas pelas ISCs. Vários autores utilizam termos quantitativos, como o número ou a porcentagem de recomendações implementadas, ou termos qualitativos, como escalas de implementação⁵. Especificamente sobre esse ponto, há uma observação a respeito de como os pesquisadores pressupõem que haverá necessariamente aperfeiçoamentos, caso as recomendações da ISC sejam integralmente adotadas. Todavia, há estudos que discutem como os auditores públicos não podem obrigar que as organizações auditadas corrijam seus erros e abusos, em razão da falta de procedimentos de *follow-up*.⁶

Um dos estudos – ao avançar mais sobre esse ponto – propôs a criação de um indicador mais refinado, capaz de selecionar as melhorias diretamente resultantes da atuação das ISCs⁷. Porém, a pesquisa concluiu que uma pequena parte dos aprimoramentos pode ser atribuída aos relatórios de auditoria, sendo o principal problema a falta de uma relação clara de causa e efeito entre os impactos e as recomendações.

Há ainda opiniões que abordam os riscos inerentes à adoção do número de recomendações implementadas como parâmetro para avaliação de impacto. Argumenta-se que, em linha gerais, ter o poder de influenciar as organizações públicas pode, na verdade, desqualificar o trabalho de auditoria. Isso porque, ao auditar uma organização que, de fato, implementou integralmente as recomendações propostas, a ISC estará em parte avaliando resultados decorrentes de suas próprias orientações.

Outros estudos propõem que a aceitação e a opinião dos órgãos auditados a respeito das recomendações das ISCs podem ser usadas como uma medida do impacto dessas entidades, embora os pesquisadores reconheçam a limitação desse método específico de pesquisa.

⁵ Como por exemplo “completamente implementada”, “parcialmente implementada” etc.

⁶ Embora a menção à capacidade de obrigar correções esteja mais relacionada ao campo do modelo de atuação da ISC, sobretudo no tocante às suas competências e à força de suas decisões, do que efetivamente algo que decorra da falta de procedimentos de acompanhamento e monitoramento.

⁷ Desde que avaliadas e explicitamente reconhecidas por comissões parlamentares ou relatórios de auditoria supervenientes.

Parte das pesquisas sugere ainda a medição de resultados com base em melhorias efetivas adotadas pelos jurisdicionados. No entanto, existem igualmente ressalvas quanto a essa alternativa, já que as mudanças promovidas pelos órgãos auditados raramente têm uma única causa. Ademais, os relatórios de auditoria podem ser subestimados, havendo indicativos de que os órgãos auditados normalmente levam o crédito pelas inovações adotadas.

Parcela dos estudos avaliam eventuais benefícios gerados para outros *stakeholders*, como os parlamentos e cidadãos. Destacam como os relatórios de auditoria oferecem informação independente sobre a performance das organizações públicas, servindo como instrumentos de apoio à supervisão legislativa e melhorando a *accountability*. Para mensurar esses benefícios, são mencionados indicadores como a satisfação do parlamento, baseada em pesquisas, o número de perguntas encaminhadas por parlamentares ao governo em decorrência dos relatórios de auditoria, a pressão exercida para que o governo cumpra as recomendações, e o número de convites para que os auditores se apresentem e se manifestem no parlamento.

No que se refere aos cidadãos, existem estudos que investigam a capacidade das ISCs em assegurar a transparência e a *accountability* do setor público, prevenindo a corrupção. A literatura menciona uma correlação significativa entre modelos de ISCs de estilo napoleônico e níveis mais altos de corrupção percebida nos respectivos países.

Estudos que utilizam modelos de regressão linear múltipla com dados de diversos países indicam que governos em países com ISCs independentes e com poderes constitucionais apresentam maior transparência e menores níveis de corrupção em comparação com aqueles sem ISCs constitucionalmente previstas. Além disso, a cobertura da mídia é citada como um efeito positivo das ISCs na comunidade, embora os métodos para mensurar esse impacto não estejam claramente definidos.

Os efeitos negativos das auditorias das ISCs não foram negligenciados. A sistematização conduzida por Bonollo indica que essas auditorias podem gerar efeitos indesejados, como a inibição da inovação, o aumento da burocracia e a atenção excessiva ao cumprimento de normas, fenômeno conhecido como 'visão em túnel'.

Além disso, um dos estudos destaca que o foco dos auditores na conformidade e nos procedimentos formais pode dificultar a inovação, a tomada de riscos e a experimentação nas organizações públicas auditadas.

Outro efeito inesperado mencionado é o impacto emocional, já que as auditorias de desempenho podem gerar sentimentos de desânimo e estresse entre gestores e funcionários, embora haja estudos que concluem que tais efeitos negativos são marginais.

Em relação à mídia, um dos estudos concluiu que a busca por maximizar a cobertura midiática dos relatórios de auditoria acarretou uma atenção desproporcional aos aspectos negativos, contribuindo para a desconfiança dos cidadãos em relação às organizações públicas.

A revisão destaca a necessidade de mais pesquisas sobre auditorias financeiras e de *compliance* tradicionais, que têm recebido menos atenção em comparação com as auditorias de desempenho. A autora sugere que as ISCs buscam legitimação principalmente com base nos resultados das auditorias de desempenho. No entanto, não se pode desconsiderar a importância das auditorias de conformidade e da avaliação do uso adequado dos recursos públicos, uma vez que estas também são essenciais para a *accountability* como um todo.

Outro aspecto identificado na revisão é a pouca atenção que os estudos conferem às ISCs que adotam o modelo napoleônico. Devido à sua atuação predominantemente judicante, essas entidades dão menor ênfase às auditorias de desempenho, o que pode explicar o interesse limitado em estudar os aspectos inerentes a esse tipo de modelo.

A autora reconhece as limitações do estudo, incluindo a subjetividade na definição do contexto e das fronteiras da revisão da literatura. A análise foi restrita a artigos de periódicos acadêmicos internacionais, excluindo livros, capítulos de livros e outros tipos de trabalhos, como artigos de conferências. Futuras pesquisas podem explorar as iniciativas das ISCs em diferentes países e os relatórios publicados em seus *sites* para abordar o tema de uma perspectiva prática.

2.9 MEDIÇÃO DE DESEMPENHO NOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS – O ESTUDO DE DENISE GOMEL

Outra pesquisa que buscou entender estratégias de avaliação de desempenho é a de Denise Gomel (2023), que se debruçou sobre a atuação dos Tribunais de Contas (TCs) e a mensuração de seu desempenho do ponto de vista dos resultados. O núcleo de seu trabalho foi investigar a relação entre mediação de desempenho e o propósito institucional, em especial a convergência entre os indicadores de avaliação e o discurso institucional das Cortes de Contas, que, segundo evidências, tem propagado a ideia de que o modelo de fiscalização está se afastando de uma lógica de conformidade para o paradigma de auditoria de desempenho, mais preocupada com a eficiência do gasto público.

Amparada em estudos como o de Lokuciejewska (2021, *apud* GOMEL, 2019, p. 27), a autora aponta que a cultura de controle tem passado por transformações. Assumindo desde 1988 uma configuração de conformidade, com o objetivo de identificar irregularidades para fins de responsabilização e punição, as auditorias poderiam ser classificadas como detentoras de um estilo “cão de caça”. Posteriormente, passam a preponderar as auditorias de conformidade de natureza preventiva ou financeiras, ao estilo de um “cão de guarda”. Por fim, a ênfase na avaliação de políticas públicas e no desempenho da administração tornam as auditorias similares à postura de um “cão guia”.

Tal mudança de postura baseia-se na premissa de que as auditorias de conformidade não seriam as mais adequadas para a avaliação da eficácia e efetividade das ações da administração pública. Por exemplo, na identificação e punição de irregularidades, outras instituições, como o Ministério Público, estariam mais bem equipadas para a análise e comprovação de ilícitos, pois dispõem de competências e recursos investigativos que não são conferidos aos Tribunais de Contas.

Em contrapartida, a auditoria operacional é uma atribuição exclusiva dos Tribunais de Contas, conferindo a essas instituições um papel fundamental na promoção de melhorias na gestão pública. Esta forma de auditoria avança além da verificação da legalidade, focando-se na análise da eficiência do gasto público e na implementação de boas práticas administrativas.

Assim, enquanto outras instituições são mais capacitadas para conduzir auditorias de conformidade, os Tribunais de Contas desempenham uma função insubstituível na realização de auditorias operacionais, essenciais para a avaliação do desempenho governamental. A ênfase em auditorias operacionais e a adoção de uma postura de “cão guia”, ganha eco, segundo a autora, por meio da crescente defesa desse posicionamento, evidenciada por planos estratégicos, falas e discursos de ministros e conselheiros, ou em cartas extraídas de congressos e encontros institucionais da rede de Tribunais.

A autora questiona, todavia, a quem se destinam tais discursos e se – eventual e principalmente – eles estariam sendo utilizados pelas Cortes de Contas com o propósito de se reduzir o desgaste acumulado ao longo de anos de atuação repressora. Assim, para a sua legitimidade, um discurso mais propositivo e cooperativo necessitaria vir associado a evidências que comprovassem sua efetivação, por meio de ações como as auditorias operacionais.

A autora, então, passa a avaliar um dos principais modelos para mensuração dos resultados obtidos pelos Tribunais de Contas: o Manual de Qualidade dos Benefícios (MQB). Observa que seus parâmetros de cálculo revelam uma ênfase na medição de resultados quantitativos, o que, em sua visão, pode incentivar a condução de auditorias de conformidade, incompatíveis com a visão e discurso prevalentes, associados à atuação colaborativa, capaz de entregar benefícios em termos de políticas públicas de qualidade. Ademais, a autora ressalta que o MQB parte do princípio de que os resultados das ações de controle seriam necessariamente acompanhados de benefícios, desconsiderando eventuais efeitos colaterais⁸.

Seguindo em sua avaliação, Denise buscará identificar como as Cortes de Contas avaliam seu próprio desempenho, buscando criar um paralelo entre a forma dessa avaliação e a preponderância de auditorias de conformidade (lógica de repressão) ou operacionais (lógica cooperativa).

A partir daí, Denise apresenta os referenciais teóricos utilizados na pesquisa. Os principais são os estudos promovidos por Van Dooren, Bouckaert e Halligan, que

⁸ Os efeitos colaterais do controle são discutidos superficialmente no artigo de (BONOLLO, 2019).

ênfatizam a relação existente entre medição e uso de informações de desempenho, com a sua incorporação, ao final, com discurso, cultura e memória da organização.

A autora aponta que a medição de desempenho altera comportamentos. Daí decorre a necessidade de uma sintonia adequada entre os objetivos principais da organização e o atingimento de resultados de desempenho. A medição de desempenho é benéfica quando contribui para os objetivos de uma estrutura maior; disfuncional quando compromete objetivos institucionais.

Após, ao referir-se à lente analítica que estrutura a pesquisa, a autora apresenta o conceito de desempenho estabelecido por Dubnik, que o define como um comportamento motivado ou guiado por uma intenção ou propósito. A partir daí, Van Dooren, Bouckaert e Halligan identificam quatro perspectivas de desempenho. Da combinação de resultados e ações surge a seguinte classificação:

Quadro 3 - Perspectivas de desempenho

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

Fonte: Van Dooren, Bouckaert e Halligan (2010, apud GOMEL, 2019, p. 35)

A primeira perspectiva de desempenho (P1) foca nas tarefas realizadas pelos atores governamentais, sem avaliar seu sucesso. A segunda perspectiva (P2) considera a qualidade das tarefas, destacando a diferença entre um cozinheiro comum e um *chef* profissional. A terceira perspectiva (P3) concentra-se nos produtos (*outputs*) ou seus efeitos (*outcomes*), avaliados quantitativamente. A quarta perspectiva (P4) abrange tanto a qualidade das ações quanto dos resultados, caracterizando o desempenho como sustentável. Nesse caso, a organização demonstra capacidade de realização e conversão dessa capacidade em resultados concretos (Van Dooren, Bouckaert e Halligan, 2010, apud GOMEL, 2019, p. 35).

Segue-se a partir daí uma discussão sobre diferentes graus de mensurabilidade de atividades e instituições. A conclusão é que, a par das diferentes

tipologias discutidas e pensadas para mensuração de desempenho, bem como os diferentes graus de dificuldade, a depender das características organizacionais, a maioria das pessoas considera particularmente difícil medir suas organizações.

Nesse ponto, a autora passa a refletir: a medição de desempenho só faz sentido se for incorporada à organização. Assim, em última análise, ela deve ser utilizada. E utilizada exatamente para quê? Neste ponto, o artigo explica como as informações de desempenho são usadas para fundamentar decisões em três áreas principais: aprendizagem; direcionamento e controle; e prestação de contas. Essas categorias são dispostas da seguinte forma:

Quadro 4 - Uso das informações

	Aprender	Dirigir e Controlar	Prestar Contas
Questão Principal	Como melhorar a política ou a gestão	Como dirigir e controlar as atividades?	Como comunicar o desempenho?
Enfoque	Interno	Interno	Externo
Orientação	Mudança/Futuro	Controle/Presente	Sobrevivência/Passado

Fonte: Van Dooren, Bouckaert e Halligan (2010, apud GOMEL, 2019, p. 39)

Neste momento, a autora apresenta um diagnóstico obtido com base em pesquisas realizadas com 30 (trinta) Tribunais de Contas de todo o Brasil. A ideia foi justamente verificar se eles realizam medições de desempenho e em quais formatos.

Os resultados apontam maior utilização de auditorias de conformidade. As auditorias operacionais não são priorizadas em nenhum tribunal respondente, enquanto as auditorias financeiras e combinadas são raridade no controle externo brasileiro.

Todos os 30 TCs realizam auditorias de conformidade. Já a auditoria operacional é adotada por 22 dos 29 TCs (um deles relatou não a utilizar), porém em menor escala.

Quanto à mensuração de resultados, a autora identificou que 23 TCs declaram mensurar o resultado de suas fiscalizações. No entanto, a mensuração de resultados

concentra-se nas auditorias de conformidade. Além disso, há clara ênfase na mensuração de resultados financeiros, com o MQB utilizado como método de referência. Somente 7 (sete) (23%) dos TCs respondentes adotam metodologia de mensuração que permite uma visão mais consolidada da atuação do controle externo. Outros 7 (sete) (23%) divulgam à sociedade os resultados mensurados.

Além desse diagnóstico de âmbito mais geral, a autora selecionou 3 (três) TCs e em cada qual estruturou um grupo focal para discussão dos aspectos inerentes à medição de desempenho, com perguntas sobre: (i) Mensuração de resultados da fiscalização; (ii) MQB – Manual de Quantificação de Benefícios da Atricon; e (iii) estratégias alternativas de mensuração.

Para o primeiro grupo focal (GF1), a principal motivação para o esforço de mensuração é a apresentação dos resultados à sociedade. A mensuração é vista como um meio para melhorar a seleção de objetos de auditoria, destacando a necessidade de converter indicadores qualitativos em quantitativos. Quanto ao MQB, o grupo apontou uma fragilidade na identificação dos benefícios apenas ao final do processo de auditoria, ressaltando que o método padronizado do manual não abrange as diferenças entre os Tribunais de Contas. Sobre indicadores alternativos, houve ressalvas quanto à utilização da taxa de implementação de recomendações. No entanto, a inclusão da opinião da sociedade no âmbito dos trabalhos de auditoria foi considerada um aspecto positivo, contribuindo para a transparência e legitimidade do Tribunal de Contas.

O segundo grupo focal (GF2) destacou a importância da mensuração para prestar contas, considerando que os Tribunais de Contas são caros para a sociedade. Embora haja uma preferência pelos resultados qualitativos, a divulgação tende a focar nos quantitativos, pois os impactos das ações qualitativas demoram mais para serem percebidos. Quanto ao MQB, a padronização foi considerada importante para garantir a comparabilidade entre os tribunais. Em relação a indicadores alternativos, indicou que a taxa de correção dos achados foi vista de forma positiva. O grupo mencionou, ainda, a necessidade de indicadores de desempenho que incluam a percepção do auditado e da população. Ressaltou também a necessidade de encontrar um equilíbrio entre auditorias de conformidade e operacionais, uma vez que a Constituição possibilitaria diferentes formas de atuação.

No terceiro grupo focal (GF3), a principal motivação da mensuração de resultados foi a melhoria da atuação dos Tribunais de Contas, com ênfase na qualificação das ações, retroalimentação do planejamento, robustecimento da comunicação e aprendizagem. Indicadores quantitativos são vistos como sedutores por serem mais fáceis de calcular, mas o grupo enfatizou que mesmo o que não é mensurável deve ser relatado. Houve críticas ao conceito de benefício do MQB, considerando a discussão pouco aprofundada e inadequada para captar todos os aspectos relevantes da atuação dos tribunais. Em relação a indicadores alternativos, a cobertura da mídia como indicador de desempenho foi vista como uma métrica de vaidade, com limitações significativas. A implementação de indicadores de desempenho de políticas públicas também foi vista com ressalvas, pois as externalidades dificultam a identificação precisa dos resultados decorrentes da atuação do Tribunal.

Os grupos focais apresentaram visões dissonantes em relação ao uso dos resultados das auditorias dos Tribunais de Contas. Uma visão, mais voltada à prestação de contas, adotada pelos dois primeiros grupos, enfatiza a preservação institucional e foca principalmente nos benefícios, utilizando indicadores quantitativos e financeiros. Essa abordagem considera o conceito de benefício como mais restrito e de interesse imediato.

Por outro lado, a outra visão, representada principalmente pelo terceiro grupo focal, está mais preocupada com a aprendizagem institucional. Esse grupo valoriza os resultados em vez dos benefícios, utilizando tanto indicadores qualitativos quanto quantitativos. O conceito de resultado é considerado mais amplo, pois leva em conta não apenas os efeitos desejados, mas também eventuais efeitos indesejados das ações de fiscalização. Para este grupo, o papel de "cão guia" é prioritário, orientando e melhorando a gestão pública, embora o papel de regulador seja exercido em situações específicas.

Por fim, a autora sublinha a tendência generalizada em valorizar a medição de resultados de atuação no sistema de controle externo brasileiro, valendo-se primordialmente da metodologia contida no MQB. Registra que as ações dos TCs brasileiros se concentram primordialmente nas auditorias de conformidade, cujos resultados são mensurados de forma mais rápida e fácil. No entanto, identifica a busca

pelo aperfeiçoamento da estratégia de medição de impactos, considerando a interdependência entre objetivos institucionais e formas de mensuração.

O controle orientativo e dialógico, comum nas auditorias operacionais internacionais, não é uma prática recorrente no Brasil. Caso os Tribunais de Contas brasileiros priorizem fiscalizações preventivas, preditivas, dialógicas e focadas nos resultados dos serviços públicos, será necessário incorporar novos conceitos e estratégias de mensuração.

A autora ressalva, ainda, que o arcabouço legal e institucional do controle externo brasileiro pode não possibilitar a instalação de uma cultura calcada nesse tipo de auditoria. Além disso, ainda sobre a mensuração de resultados, a autora afirma que a prática poderia ajudar inclusive no direcionamento de esforços a tipos e metodologias de fiscalização específicos, a depender dos resultados obtidos. Sugere, ainda, contar com a experiência das instituições de fiscalização participantes da INTOSAI, alertando, porém, que, antes de se adotar indicadores internacionais, os TCs devem refletir sobre seu papel na sociedade brasileira.

2.10 MOSAICO

Da revisão da literatura a respeito do tema não é possível extrair um quadro bem definido, mas um verdadeiro mosaico de métodos de mensuração de resultados, todos acompanhados de discussões e ressalvas. São muitas as formas pelas quais as ISCs pretendem avaliar o resultado e retorno de suas ações, nenhuma, porém, detentora de unanimidade. Na sistematização promovida pela Professora Elisa Bonollo (2019), há tendência generalizada no uso de indicadores qualitativos e descrições, embora haja menção à utilização de indicadores quantitativos, como economias geradas e número de recomendações atendidas. Já no Brasil, o documento paradigma a respeito do tema, o MQB da Atricon, essencialmente é composto de indicadores quantitativos. Segundo o estudo de Denise Gomel (GOMEL, 2023), a maioria dos TCs brasileiros parece também caminhar nesse sentido.

Diante desse cenário, qual seria a melhor opção a ser adotada pelo TCESP para avaliar o retorno de suas ações à sociedade? Antes de responder a essa pergunta, é necessário refletir sobre o que exatamente está compreendido no conceito de "retorno". Esse será o foco do próximo capítulo.

3 O CONCEITO DE VALOR PÚBLICO NA VISÃO DE MARK MOORE

No âmbito do mercado de bens e serviços, a atuação dos agentes que o compõem orienta-se pela busca de um retorno, ou valor. Ainda que diversas métricas tenham sido progressivamente criadas, o lucro ainda cumpre função primordial na avaliação de sustentabilidade de um negócio. Ao fim e ao cabo, sua apuração serve como uma primeira aproximação a fim de constatar se uma empresa gerou algum valor, seja aos seus acionistas, consumidores ou à sociedade em geral.

Porém, quando tratamos do setor público, a mesma lógica não pode ser integralmente aplicada. Afinal, a razão última da existência das instituições públicas baseia-se em outros predicados, como, por exemplo, na manutenção da ordem, na prestação de serviços públicos e no atendimento às necessidades da sociedade de maneira geral. Nesse panorama, como identificar se um órgão ou entidade está, de fato, cumprindo sua missão institucional, obtendo retorno e gerando valor público?

Um dos estudos que aborda o tema é o produzido pelo professor Mark H. Moore, em seu livro "*Creating Public Value: Strategic Management in Government*", de 1995 (MOORE, 1995). Embora o termo "valor público" tenha sido objeto de outras interpretações, a abordagem conferida pelo professor Moore permanece atual e pode servir como orientação para os fins desta pesquisa, conforme se demonstrará.

Para melhor compreensão do conceito de valor público Moore (MOORE, 1995) estabelece uma comparação com a lógica de funcionamento do setor privado, que orienta sua atuação na forma de atendimento às necessidades, expectativas e preferências dos consumidores. Isso, em última medida, é o que motiva a criação e o desenvolvimento de produtos e serviços, além de garantir a sobrevivência das empresas. Além disso, o consumidor no setor privado possui poder de preferência (ainda que não irrestrito) para desprezar serviços ou bens que não atendam às suas expectativas.

Já no setor público, os órgãos e as entidades que o compõem foram instituídos para administrar as necessidades dos cidadãos, ou as obrigações a eles impostas, todas amparadas por responsabilidades civis mais abrangentes. O "consumidor" do setor público, o cidadão, não é capaz de reivindicar melhorias ou desistir da "aquisição" de um produto da mesma forma que o consumidor que atua no

mercado de bens e serviços comerciais. Tal reivindicação por parte do cidadão geralmente concentra-se no momento das eleições, e, em alguns casos, essa possibilidade sequer existe. Em suma, no setor público, o princípio da soberania do consumidor não pode ser aplicado integralmente, pois, em última análise, a avaliação do cidadão, visto como consumidor de bens e serviços públicos, não é o que determina em última instância a qualidade de um serviço.

É nesse ponto que surge a contribuição de Mark Moore para compreender o valor gerado pelo setor público. Contrapondo-se à simplicidade da métrica do lucro, Moore argumenta que o valor público é uma construção complexa, uma narrativa entrelaçada com a missão e os valores fundamentais de uma instituição pública e da sociedade como um todo.

A principal questão levantada por Moore reside na ausência de um indicador claro e universalmente aceito para medir o desempenho e o impacto das organizações públicas. Enquanto no setor privado o lucro pode ser interpretado como uma medida direta do valor criado, no setor público, a avaliação se torna mais subjetiva e multifacetada.

Assim, Moore sugere que o valor público é, essencialmente, uma narrativa que emerge da interseção entre a missão institucional de um órgão ou entidade e os valores compartilhados pela sociedade. Em outras palavras, o valor público é construído através de uma série de interações e interpretações que refletem não apenas a eficiência na prestação de serviços, mas também o alinhamento das ações governamentais com as aspirações e necessidades da sociedade. A sociedade, porém, nesse contexto, não avalia a geração de valor com base na qualidade dos serviços públicos na ponta final, a partir da percepção subjetiva de cada cidadão. O atendimento à missão institucional é examinado de maneira mais ampla, no âmbito do parlamento, por meio dos representantes eleitos. Assim, o gestor público deve ser avaliado no mercado político dos cidadãos, por autoridades que articulam as decisões coletivas pelo mecanismo da representação.

A missão do TCESP, por exemplo, é “fiscalizar e orientar, por meio da atuação preventiva e corretiva e da avaliação de atos e resultados, para que os recursos públicos sejam utilizados de maneira adequada e transparente, em benefício da sociedade”. Com base em sua análise, já é possível, minimamente, intuir que a ênfase

em indicadores quantitativos de retorno financeiro talvez não seja o ideal. Isso porque o TCESP deixaria de enfatizar uma outra dimensão que compõe a sua missão, a de orientar os jurisdicionados e prevenir impropriedades.

Moore argumenta que os gestores públicos devem considerar três questões simultaneamente para entregar o valor mais esperado pelos cidadãos: (i) legitimidade e apoio de um ambiente autorizador; (ii) capacidade operacional; e (iii) o valor público em si. A obtenção de legitimidade e apoio do ambiente autorizante é crucial, assegurando que a organização receba a devida aprovação para operar por meio de dotações orçamentárias e repasses de recursos públicos. As capacidades operacionais referem-se à habilidade da organização de entregar serviços e produtos de forma eficaz, com base nos recursos financeiros, humanos e tecnológicos de que dispõe. O valor público, elemento central do conceito de Moore, é formado por uma visão de valor público constituída por uma narrativa do valor entregue à sociedade que deve ser constantemente trabalhada, compartilhada e posta à prova.

Figura 2 - Triângulo Estratégico de Mark Moore

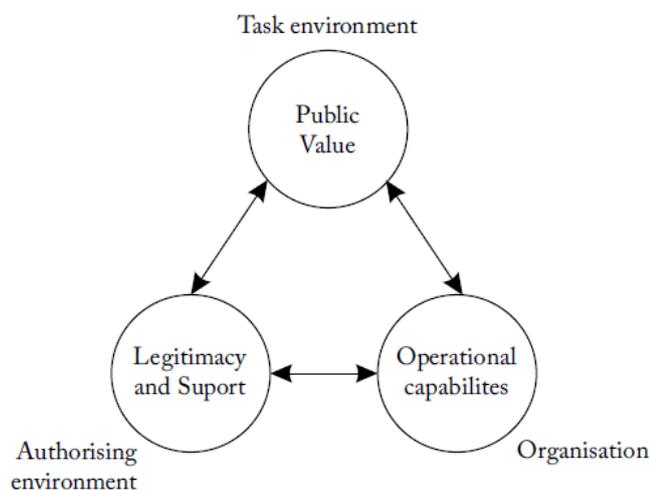


Figure 1. Strategic triangle

Fonte: Ówiklicki (2016) tendo como base Moore & Khagram (2004, p.3).

Essa abordagem é, em princípio, aceitável, mas enfrenta a dificuldade de medir os resultados das ações governamentais. Isso ocorre, em parte, porque os resultados desejados frequentemente só se manifestam anos após a intervenção do governo, em um contexto que pode ter mudado significativamente desde então. Além disso, muitas variáveis podem influenciar os resultados sociais ao longo do tempo,

tornando difícil atribuir uma mudança específica à ação governamental em vez de outras causas.

Em seu segundo livro sobre o tema, *Recognizing Public Value*, Moore se debruça sobre essa questão, abordando o problema da mensuração de performance. Ao reconhecer a dificuldade e o custo de medir os resultados (*outcomes*), ele enfatiza a importância de medir os resultados obtidos por uma organização ao longo de toda a sua “cadeia de valor”, desde os insumos (*inputs*) até os produtos finais (*outputs*), passando pelas interações com os clientes (*client encounters*) e resultados sociais (*social outcomes*). Essa abordagem ajuda a entender melhor o desempenho operacional e a identificar oportunidades de melhoria (MOORE, 2013).

Ainda no livro, Moore detalha como a criação de um “*public value account*” pode capturar os impactos amplos e complexos das ações governamentais. Ele afirma que:

medidas de desempenho que abrangem toda a cadeia de valor — desde os custos, passando pelos processos, outputs, até a satisfação dos clientes e, finalmente, os resultados sociais — são fundamentais para desenvolver a perspectiva de capacidade operacional do *scorecard* de valor público (MOORE, 2013, p.198, tradução nossa)

Nesse livro, Moore reforça a diferença entre o conceito de valor privado e valor público, promovendo a análise das diferenças fundamentais entre o que pode ser considerado o “sucesso” de uma empresa privada e o de uma agência pública. Moore explora essa distinção por meio da comparação entre uma fórmula fundamental do setor privado e a noção de criação de valor público.

3.1 VALOR PRIVADO E VALOR PÚBLICO

No setor privado, o valor é medido principalmente pelo lucro, fundamentalmente apurado pela diferença entre as receitas e os custos totais. A equação fundamental é assim apresentada:

Quadro 5 - Equação do Valor Privado

$\text{Lucro} = \text{Receitas Totais} - \text{Custos Totais}$
--

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em MOORE (2013)

O objetivo final das empresas é maximizar seu lucro, atendendo às demandas dos clientes que pagam pelos bens e serviços oferecidos. A eficácia e a eficiência das operações são avaliadas pelo retorno financeiro que a empresa é capaz de gerar. Nesse contexto, a atividade empresarial orienta-se ao atendimento das demandas dos indivíduos que, na condição de consumidores, determinam o valor dos produtos e serviços.

Por outro lado, no setor público, o objetivo não é o lucro, mas a criação de valor público, entendido como a satisfação das aspirações coletivas dos cidadãos. A equação de valor público é mais complexa e menos objetiva do que no setor privado, pois envolve uma série de fatores que vão além dos benefícios sociais, incluindo o uso adequado da autoridade estatal, as consequências inesperadas das ações públicas, além de aspectos relacionados à justiça e equidade.

A avaliação do desempenho de uma agência pública vai além de uma métrica financeira única, abrangendo uma série de indicadores que refletem o impacto social, a justiça e a eficiência no uso dos recursos públicos. Moore propõe a criação de uma 'contabilidade de valor público' como um método para medir o valor líquido gerado por uma agência, considerando tanto os efeitos positivos de suas atividades quanto os custos econômicos e sociais envolvidos.

Quadro 6 - Comparação entre Valor Privado e Valor Público

Aspecto	Valor Privado	Valor Público
Objetivo	Maximizar o lucro	Atender às aspirações dos cidadãos
Métrica Principal	Lucro (Receitas Totais - Custos Totais)	Valor Público Líquido (Impacto Social - Custos Totais)
Fonte de Financiamento	Receita de vendas de bens/serviços	Recursos públicos (impostos, taxas etc.)
Uso da Autoridade Estatal	Não se aplica	Uso legítimo e justo da autoridade estatal
Indicadores de Sucesso	Retorno financeiro, satisfação do cliente	Benefícios sociais, justiça, equidade, eficiência
Árbitro do Valor	Consumidor individual	Coletividade (cidadãos, por meio do mecanismo da representação política)

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Moore (2013).

Esta comparação sublinha a complexidade do gerenciamento no setor público, onde o sucesso não deve ser medido apenas por uma linha de fundo financeira, mas por um conjunto mais amplo de valores que refletem o bem-estar coletivo e a justiça social.

Mark Moore explica que a metáfora do setor privado é frequentemente adotada na gestão pública como uma forma de buscar uma visão mais objetiva e simplificada do valor gerado pelo setor público. A aplicação de conceitos como uma fórmula adaptada de 'lucro' oferece, assim, uma maneira direta e acessível de avaliar o desempenho das instituições. No entanto, Moore ressalta que a transposição direta dessa metáfora para o setor público apresenta limitações.

Embora os cidadãos desejem uma avaliação clara e objetiva do valor gerado pelas agências públicas — semelhante à avaliação do sucesso financeiro de uma empresa privada —, o setor público opera em um contexto que exige a consideração de outras dimensões. No setor público, o valor não pode ser medido apenas por indicadores financeiros; ele envolve a satisfação de aspirações coletivas, a promoção da justiça social e o uso legítimo da autoridade estatal. A metáfora do setor privado, embora simplifique essas complexidades e ofereça um modelo mais acessível ao público, não captura integralmente as nuances da criação de valor no âmbito público.

Para ilustrar essa ideia, Moore apresenta o exemplo de políticas de atuação adotadas pelo *New York City Police Department* (NYPD), a polícia de Nova Iorque, em 1993. Ao adotar medidas para a redução da criminalidade, o NYPD, sob a liderança de seu novo responsável, William Bratton, orientava-se por indicadores como a redução da taxa de criminalidade.

A implementação de políticas como a "tolerância zero" e o foco em "qualidade de vida", que envolviam a repressão de pequenos crimes, carregava, porém, custos intangíveis significativos. Esses custos incluíam o impacto na confiança pública na polícia, a percepção de justiça por parte da comunidade e as possíveis tensões sociais resultantes do aumento da presença e das ações policiais. Assim, embora essas políticas tenham levado a uma queda nos índices de criminalidade, elas também aumentaram a percepção de que a polícia estava utilizando sua autoridade de forma excessiva, o que poderia resultar em uma erosão da legitimidade pública.

Moore destaca que esses custos intangíveis são fundamentais na avaliação do valor público criado pelas ações do NYPD. O uso da autoridade estatal deve ser equilibrado com os custos sociais, como o potencial aumento da desconfiança ou o sentimento de opressão na comunidade. No caso do NYPD, embora os objetivos de reduzir a criminalidade tenham sido alcançados, o custo social e os impactos na relação entre a polícia e a comunidade também precisavam ser contabilizados na equação do valor público para, assim, avaliar o sucesso final em termos de criação de valor.

O exemplo também ilustra a diferença entre a avaliação de valor no setor privado e no setor público. Moore ensina que não podemos comparar os usuários dos serviços da polícia com consumidores no sentido tradicional. Embora esses usuários estejam ao final da cadeia de valor, é difícil classificá-los de forma uniforme, como ocorre no setor privado, onde os consumidores pagam diretamente pelos serviços ou produtos que recebem.

No caso das instituições públicas, há uma variedade de classes de indivíduos que interagem com elas. Esses indivíduos podem representar, por exemplo, beneficiários de um serviço público ou ainda estar na condição de jurisdicionados, sujeitos a obrigações impostas pelo Estado. Assim, não faria sentido perguntar se aqueles que devem cumprir uma obrigação imposta pelo Estado estão satisfeitos com a atuação do órgão público. Moore prefere se referir a essa classe de indivíduos como "clientes", embora a analogia com o setor privado seja limitada.

O público que se relaciona com as instituições públicas é composto por uma diversidade de indivíduos – cidadãos, eleitores, pagadores de impostos – além de órgãos coletivos e instituições, como o Legislativo e o Judiciário, bem como grupos de interesse e a mídia. Esse público também se manifesta nos processos complexos do governo democrático, que combina indivíduos e instituições em um coletivo imperfeito e inarticulado, o qual tenta expressar suas vontades sobre o uso dos recursos governamentais. É esse público amorfo – o corpo político, organizado e estruturado para decidir sobre orçamentos – que autoriza o uso dos recursos do Estado e que, em última análise, é o árbitro final do valor público gerado por uma organização.

Para orientar a mensuração de valor público, Moore sugere uma espécie de quadro contábil que confronte de um lado os recursos utilizados e, de outro, os

resultados observados. Naturalmente, como já exposto, o quadro não se baseia exclusivamente em indicadores financeiros. Por exemplo, na dimensão de custos associados, o orçamento é levado em consideração em conjunto com dimensões como o custo social do uso da autoridade estatal. No campo dos resultados, são consideradas a realização da missão institucional, aliada a consequências positivas não intencionais, satisfação dos clientes, dentre outras.

Quadro 7 - Contabilidade de Valor Público

Uso de Ativos Coletivos e Custos Associados	Alcance de Resultados Sociais Valorizados Coletivamente
Custos Financeiros	Realização da Missão
Consequências Negativas Não Intencionais	Consequências Positivas Não Intencionais
	Satisfação do Cliente
	Recebedores do serviço
	Jurisdicionados
Custos Sociais do Uso da Autoridade Estatal	Justiça e equidade no Uso da Autoridade Estatal.
	A nível individual nas operações
	A nível agregado nos resultados

Fonte: Elaborado e traduzido pelo autor com base em Moore (2013, p. 56).

Tal avaliação “contábil” permitiria uma visão abrangente do impacto das ações de uma organização pública, de forma a considerar tanto os recursos empregados quanto os resultados gerados para a sociedade, levando ainda em conta outros aspectos que contribuem para uma maior compreensão do valor público eventualmente criado.

Do lado oposto, a indicação do custo financeiro serve como lembrete de que o atingimento da missão deve ser conduzido da forma mais eficiente possível, para que o gestor público não adote como paradigma a ideia de que o atingimento de uma missão, dada a sua importância, deve ser buscado a qualquer custo.

O primeiro passo da análise envolve o exame da relação entre o uso de ativos coletivos e os custos associados, em contraste com o alcance de resultados sociais valorizados coletivamente. Esse processo começa pela avaliação da missão da instituição pública, que geralmente oferece uma ideia inicial do valor público que se pretende criar. A missão orienta as ações organizacionais, independentemente da forma em que for estabelecida, e seu conteúdo consubstancia o propósito da organização e o caminho a ser seguido para o atingimento de seus objetivos

As ações de qualquer instituição pública podem gerar tanto consequências negativas quanto positivas não intencionais. As consequências negativas não intencionais podem incluir efeitos adversos não previstos, como o aumento da burocracia ou conflitos com as partes interessadas. Por outro lado, as consequências positivas não intencionais podem se manifestar em melhorias na eficiência organizacional, inovação em processos administrativos ou maior transparência e responsabilização. Avaliar essa dinâmica entre consequências negativas e positivas não intencionais é fundamental para compreender o impacto total das realizações, permitindo a adoção de medidas que maximizem os benefícios e mitiguem os efeitos adversos.

A satisfação dos clientes, recebedores dos serviços e jurisdicionados é um indicador crucial para medir o valor público, pois reflete como os serviços e as ações de uma organização são percebidos, em nível individual, pelos seus principais interessados, sejam eles cidadãos, organizações ou outras entidades públicas. Essa satisfação envolve a capacidade da organização de responder de forma eficaz às demandas, assegurar transparência e equidade no tratamento dos envolvidos, e promover um diálogo contínuo que fortaleça a confiança e a legitimidade da organização. Como já exposto, é essencial lembrar que os clientes, recebedores dos serviços e jurisdicionados aqui considerados são aqueles diretamente atingidos pelas ações da instituição pública, sejam na condição de beneficiários ou jurisdicionados. No entanto, individualmente considerados, como recebedores de um serviço, eles não são os árbitros finais do valor público, tarefa que, como já explicado, cabe aos cidadãos, avaliando os serviços públicos de forma geral, por meio de representantes eleitos. Ainda assim devem ser tratados com respeito, justiça e equidade.

A questão da justiça e equidade, bem como os custos sociais, devem ser levados em consideração também em relação ao uso da autoridade estatal. Os custos sociais podem incluir insatisfação ou resistência das partes afetadas, especialmente quando as ações são vistas como rigorosas ou injustas. Por outro lado, a justiça e a equidade no exercício dessa autoridade são fundamentais para assegurar que os processos sejam justos e as normas aplicadas de maneira equânime. Ao balancear esses dois aspectos — os custos sociais e a busca por justiça e equidade —, a instituição garante a proteção dos direitos individuais e a legitimidade de suas operações.

O desenvolvimento de indicadores que capturam essas dimensões de valor público é um desafio. No entanto, trata-se de medida essencial para a compreensão do impacto de uma organização. Moore destaca que, embora muitos desses aspectos não sejam diretamente mensuráveis em termos financeiros, eles são cruciais para a avaliação do valor público. Porém, o autor reconhece que a construção desses indicadores exige um processo contínuo de refinamento e investimento, onde as instituições precisam acumular experiência e dados para melhorar a precisão e relevância das suas métricas ao longo do tempo. Este esforço cumulativo é a chave para estabelecer um sistema de mensuração que seja robusto o suficiente para orientar a tomada de decisões estratégicas e garantir que os objetivos sociais sejam efetivamente alcançados.

Deve-se, cada vez mais, identificar formas de estimar os efeitos positivos e negativos, aproximando-os uma linha de base de valor. A dificuldade em confrontar os benefícios identificados com os custos associados sempre irá existir.

Moore afirma ser necessário encontrar formas de lidar com essas complexidades, concluindo que os gestores públicos, ao invés de ficarem loucos em uma busca “quixotesca” por um número singular, precisam se preocupar com um gerenciamento orientado por valor que coloque a produção de valor público na frente, mas que considere, ao mesmo tempo, as complexidades em reconhecê-lo. (MOORE, 2013)

3.2 LEGITIMIDADE E SUPORTE

O vértice do triângulo denominado “Legitimidade e Suporte” carrega a noção de quem a ideia de valor público é dinâmica e contingente. Assim, o triângulo estratégico deve ser entendido como um elemento dinâmico, cuja análise demonstra ao gestor público a necessidade de acomodar novas visões de valor público quando o ambiente externo as exigir. Ademais, os elementos não se alinham naturalmente. Sua coordenação decorre do trabalho do esforço do gestor público em diagnosticar o ambiente autorizador e tomar as medidas necessárias para atendê-lo.

A visão de “Legitimidade e Suporte” serve, ainda, como uma via de mão dupla. Por um lado, possibilita que a organização demonstre sua intenção de se submeter à *accountability*, ao mesmo tempo em que permite que os representantes e os cidadãos avaliem se sua ideia de valor público se alinha com aquela estabelecida pela organização.

A ideia conjugada pelo Triângulo Estratégico é avaliar os resultados atingidos pela organização. No entanto, a visão de “Legitimidade e Suporte” aliada à “Capacidade Operacional” permite que a organização possa constantemente avaliar se – a cada momento – também está preparada para continuar produzindo valor público no futuro.

Avaliar, constantemente, a dimensão de “**Legitimidade e Suporte**” permitiria diagnosticar a relação da entidade pública em manter relações institucionais e angariar o apoio de cidadãos, representantes políticos e outros atores do ambiente autorizador. A ideia é que monitorar essa perspectiva permite ao gestor antever eventuais mudanças na perspectiva principal de geração de valor público, tornando a instituição altamente responsiva a mudanças de contexto, considerando novas aspirações da sociedade, ou alterações no panorama institucional.

O triângulo estratégico opera assim em 3 (três) níveis: o filosófico, composto pela narrativa de valor público; o político, no sentido de que a organização responde às aspirações do ambiente autorizador; e o sentido gerencial, uma vez que as demais perspectivas devem engajar o corpo de funcionários, encorajando-os a maximizar a geração de valor público, além de direcionar os recursos da organização à criação dos resultados pretendidos.

Assim, a noção de valor público não deve ser fixa no tempo, mas se adaptar às circunstâncias. Deve considerar questões abstratas, mas também ser específico, concreto e mensurável para reconhecer o valor que a organização produz e os custos incorridos.

O ambiente autorizador, por sua vez, desempenha um papel crucial na compreensão do desempenho institucional. A introdução de novos atores pode alterar o equilíbrio de forças e, conseqüentemente, impactar a performance de uma instituição pública. A legitimidade, nesse contexto, torna-se essencial para que a organização se mantenha direcionada à criação de valor público.

Além disso, a correlação entre o ambiente autorizador e a dimensão de Legitimidade e Suporte pode fornecer ao gestor uma oportunidade estratégica. Ao explorar áreas de atuação ainda subestimadas pelos atores envolvidos, o gestor pode liderar um processo deliberado de direcionamento da atenção pública para esses pontos específicos, promovendo uma mudança significativa no foco institucional

3.3 CAPACIDADE OPERACIONAL

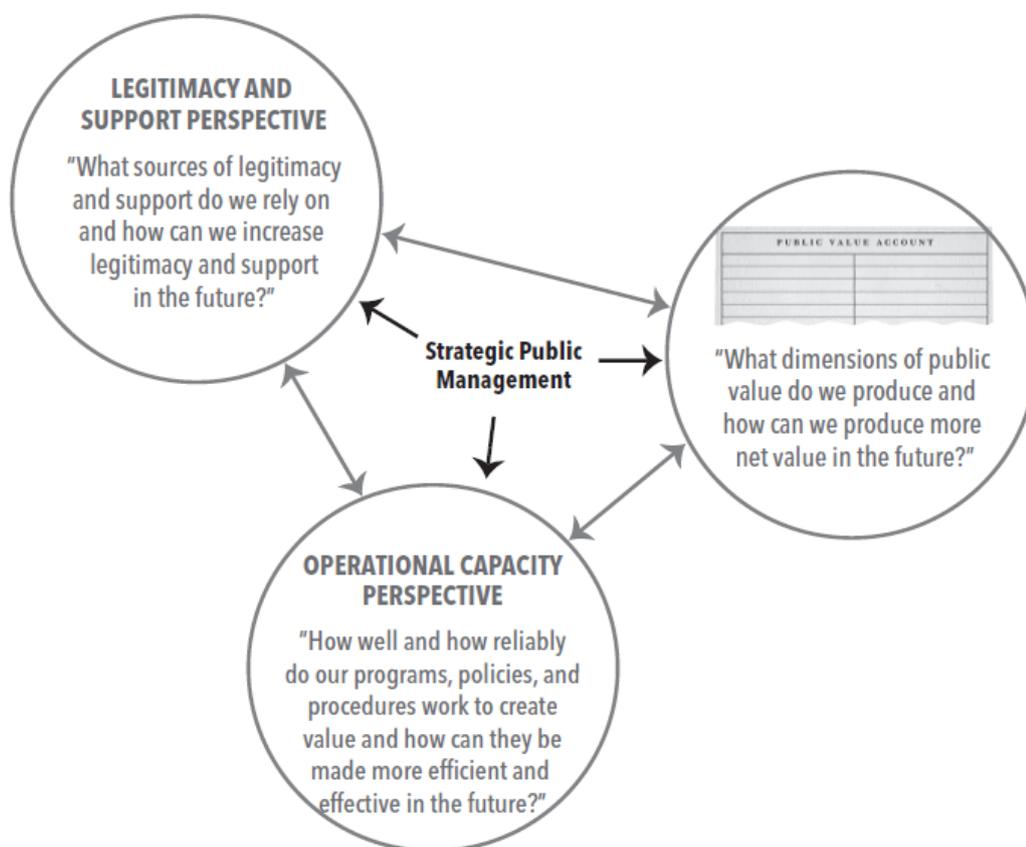
A “Capacidade Operacional” – por sua vez – prioriza a atenção nos processos internos que transformam os “insumos” em resultados. Aqui a busca é por ganhos de produtividade – por meio de constante experimentação, inovação e investimentos, ou mesmo realocação de recursos entre unidades, para o atingimento dos objetivos organizacionais.

A capacidade operacional pode também dialogar com o eixo de legitimidade e suporte, quando, por exemplo, a sociedade atua como coprodutora, ao lado da organização pública. No caso dos Tribunais de Contas pode-se imaginar os cidadãos exercendo o controle social, cobrando melhoria dos serviços e políticas públicas com base em informações e diagnósticos publicados pelos TCs a respeito de seus jurisdicionados.

3.4 TRIÂNGULO ESTRATÉGICO – SCORECARD DO SETOR PÚBLICO

A evolução das ideias de Mark Moore reflete uma compreensão mais sofisticada das necessidades e desafios do setor público em relação à mensuração de sua performance. De "*Creating Public Value*" a "*Recognizing Public Value*", Moore move-se de um enfoque técnico para uma abordagem mais estratégica, enfatizando a necessidade de medir e criar valor público de maneira abrangente e adaptativa. O triângulo estratégico continua sendo um *framework* essencial, mas sua aplicação exige um equilíbrio cuidadoso entre considerações técnicas, filosóficas e políticas para atender às expectativas e necessidades da sociedade. A identificação clara dos árbitros do valor público é fundamental para garantir que as ações governamentais sejam legitimadas, justas e eficazes, refletindo os valores e as aspirações da sociedade como um todo.

Figura 3 - Triângulo Estratégico de Moore, como apresentado em *Recognizing Public Value*, com o nome de *Public Value Scorecard*



Fonte: Moore (2013, p. 110)

3.5 RETOMANDO A ANÁLISE DO MQB

Como já exposto, o MQB oferece uma metodologia detalhada para mensurar os impactos da atuação dos Tribunais de Contas, com foco principal na quantificação de benefícios financeiros e não financeiros. Embora essa abordagem ofereça uma tentativa de apresentar resultados traduzidos em números concretos, ela tende a promover uma lógica de comparação entre receitas e gastos, como mencionado por Moore. A ênfase nos indicadores quantitativos – em especial os financeiros – pode, eventualmente, levar os Tribunais de Contas a colocar em segundo plano dimensões igualmente relevantes para verificação do cumprimento de sua missão institucional e, conseqüentemente, criação de valor público.

O MQB menciona indicadores qualitativos, no entanto, em alguns deles, não oferece orientações detalhadas sobre como eles devem ser avaliados ou registrados. Essa lacuna é significativa, pois, mesmo que a quantificação dos benefícios financeiros tenha o intuito de demonstrar resultados tangíveis, as dimensões qualitativas são igualmente importantes para capturar o valor público criado.

Dessa forma, é importante que os indicadores qualitativos recebam a mesma atenção que os quantitativos, sejam eles financeiros ou não-financeiros, no processo de avaliação do valor público. Embora o MQB reconheça o papel dos indicadores qualitativos, sua estrutura atual parece dar maior ênfase aos aspectos quantitativos, o que pode limitar uma visão mais completa do impacto gerado pelos Tribunais de Contas. Nesse ponto, vale reforçar novamente a pesquisa de Denise Gomel (2023), que indica que os modelos de medição de resultado desenvolvidos pelos TCs priorizam os resultados quantitativos e, dentre eles, os financeiros.

O valor público emerge da interação equilibrada entre todas essas dimensões, incluindo aspectos pedagógicos, sociais e de fortalecimento da cidadania, que são essenciais, mas muitas vezes difíceis de quantificar. Reconhecer essa diversidade de contribuições permite uma visão mais ampla e precisa das atividades institucionais. Além disso, vale considerar que, ao longo do tempo, conforme explica Moore, indicadores qualitativos podem eventualmente ser refinados e, por meio de um processo de amadurecimento, transformados em métricas quantitativas, facilitando sua mensuração.

3.6 A PROPOSTA DE TALBOT E WIGGAN

Outro artigo que aborda essa noção, mesclando-a com a atuação das entidades superiores de auditoria, é o de Talbot e Wiggan (2010), que se concentra em examinar como as ISCs têm medido sua performance. Ao analisar instituições como o NAO, os autores identificam a preocupação dessas entidades em produzir evidências da performance de sua atuação, geralmente por meio de indicadores como economias financeiras, números de recomendações aceitas, pesquisas de opinião direcionadas ao parlamento, nível de cobertura da mídia, dentre outras. Para os autores, a análise deixou claro que as ISCs estão cientes da necessidade de desenvolver e utilizar múltiplos métodos que contribuam para um entendimento mais abrangente do valor público decorrente de seu trabalho.

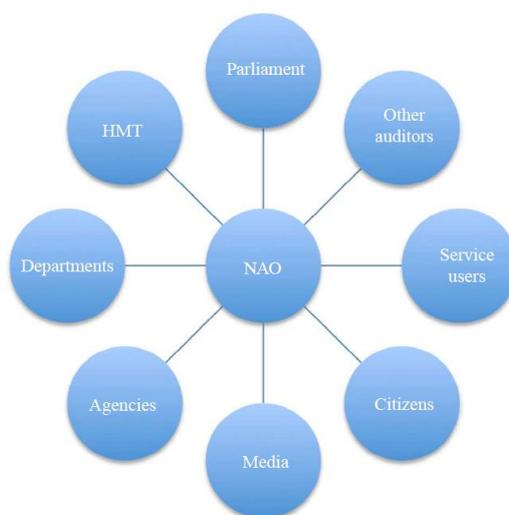
Um desafio enfrentado pelas ISCs é medir a extensão de seu impacto, tanto quantitativa quanto qualitativamente. Para os autores, é difícil avaliar o valor do efeito dissuasivo geral que a mera existência de uma entidade fiscalizadora pode ter sobre a atividade e o desempenho do setor público, além de ser desafiador quantificar atividades e recomendações mais específicas e de menor escala.

Os autores propõem em seu estudo uma noção decorrente de duas ideias centrais: a primeira é a preocupação das entidades com a percepção dos *stakeholders* externos em relação às suas atividades; a segunda é que a performance e os resultados de uma entidade de fiscalização não se restringem a economias financeiras ou impactos amplos e difusos, mas também incluem a confiança e legitimidade depositadas na própria entidade e no sistema sobre o qual ela age, no cumprimento de suas atribuições. Nesse sentido, os autores indicam ser fundamental que as ISCs também avaliem sua interação com ambiente em que estão situadas, bem como com os *stakeholders* com os quais se relacionam. Em sua metodologia, nomeiam esse ambiente como *Performance Regime*, associando-o ao *Authorization Environment*, ou Ambiente Autorizador, de Mark Moore (Figura 4).

Lembremos que o triângulo estratégico de Mark Moore é composto por 3 (três) componentes interrelacionados entre si: (i) valor público, (ii) legitimidade e suporte e (iii) capacidade operacional.

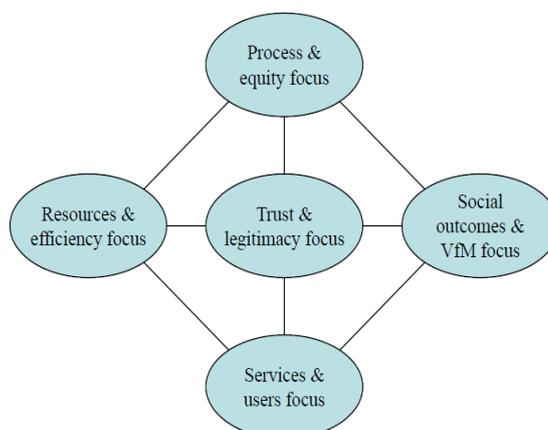
Talbot e Wiggan partem desse mesmo pressuposto, mas desenvolvem um referencial próprio no qual a “legitimidade e suporte” assume posição central (Figura 5). Para os autores, esse é o elemento preponderante no contexto de valor público. O ambiente autorizador (ou *performance regime*) – ao examinar a performance de uma entidade e lhe confiar mais recursos, seja na forma de dotações orçamentárias ou maiores competências e atribuições – certamente levará em conta, talvez de forma primordial, a confiança e legitimidade associada à entidade em questão.

Figura 4 - *Performance Regime* do National Accounting Office (NAO)



Fonte: Desenvolvido por Talbot e Wiggan (2010).

Figura 5 - Modelo de Avaliação de Valor Público proposto por Talbot e Wiggan



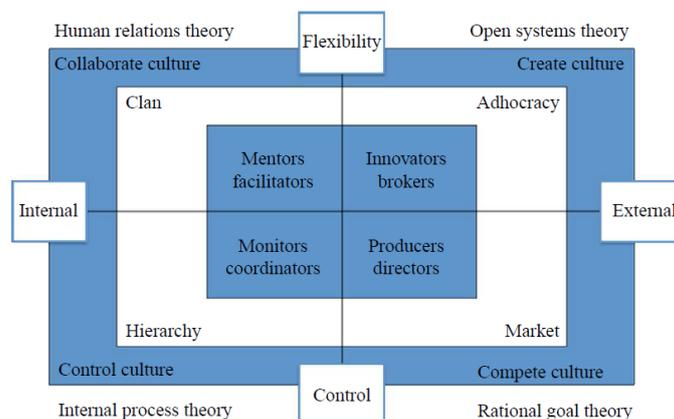
Fonte: Talbot e Wiggan (2010)

Os autores ainda ressaltam que a confiança e legitimidade possui uma natureza bidirecional. O NAO, por exemplo, não só necessita recriar e desenvolver constantemente a noção de valor público em relação a si mesmo, como também preocupar-se com o aperfeiçoamento da legitimidade e confiança do setor público como um todo. Reforçam, assim, a centralidade da ideia de legitimidade, ainda que o valor público dela decorrente seja difícil de quantificar.

Fixados o *Performance Regime* e o Referencial de Avaliação (*scorecard*), os autores questionam se o NAO de fato entende a percepção de cada *stakeholder* com relação à cada uma de suas áreas de atuação.

A partir daí, surge uma outra ideia fundamental: a de que a performance de uma instituição tem significados diferentes, a depender da perspectiva avaliada. Para apoiar a mensuração de valor público, portanto, sugerem a adoção do referencial teórico denominado *Competing Values Framework (CVF)*⁹, que enfatiza que a performance de uma organização possui múltiplos sentidos, e que deve ser avaliada por quadrantes decorrentes da combinação de dois eixos principais: flexibilidade/controlare e foco interno/externo.

Figura 6 - *Competing Value Framework (CVF)*



Sources: Derived from Quinn (1988); Quinn, Faerman *et al.* (1996); Cameron and Quinn (2006); Cameron, Quinn *et al.* (2006)

Fonte: Talbot e Wiggan (2010)

⁹ O Competing Values Framework (CVF), desenvolvido por Robert E. Quinn e John Rohrbaugh, é um modelo teórico utilizado para avaliar a eficácia organizacional e a cultura corporativa. O CVF estrutura-se em duas dimensões principais: flexibilidade versus controle e foco interno versus foco externo, resultando em quatro quadrantes culturais. Estes quadrantes são: Cultura de Colaboração (foco interno e flexibilidade), Cultura de Adhocracia (foco externo e flexibilidade), Cultura de Mercado (foco externo e controle) e Cultura de Hierarquia (foco interno e controle). O CVF é amplamente aplicado para diagnosticar culturas organizacionais, desenvolver estratégias de mudança e melhorar a eficácia da liderança e da gestão.

O bloco interno representa os papéis gerenciais associados aos tipos e às culturas organizacionais, estabelecidas no segundo e terceiro círculos. Por fim, o círculo externo indica a teoria fundamental de cada abordagem.

Para os autores, porém, a abordagem CVF carece de um modelo fundamental de motivação e tomada de decisão humana. Para tanto, suprima essa lacuna por meio da seleção da *Relation Models Theory* (RMT), ou Teoria dos Modelos Relacionais (TRM), que afirma que os seres humanos se relacionam por meio de quatro maneiras básicas: compartilhamento comunitário (*communal sharing [CS]*), hierarquia de autoridade (*authority ranking [AR]*), equiparação de igualdade (*equality matching [EM]*) e precificação de mercado (*market pricing [MP]*) (FISKE, 1991; HASLAM, 2004 apud TALBOT; WIGGAN, 2010).

No domínio público, por exemplo, o compartilhamento comunitário (*communal sharing*) surge em aspectos como tributação progressiva, políticas redistributivas e serviços gratuitos prestados à população. A hierarquia de autoridade (*authority ranking*) é encontrada no funcionamento da democracia representativa e nos papéis das autoridades públicas. A equiparação de igualdade (*equality matching*) é evidente no princípio eleitoral de "uma pessoa, um voto" nas democracias e na justiça processual na administração pública. Finalmente, a precificação de mercado (*market pricing*) surge nos interesses dos indivíduos em obter excelentes serviços para si e suas famílias.

Segundo o estudo, as formas básicas de relacionamento abrangidas pela Teoria dos Modelos Relacionais podem ser associadas aos diferentes domínios do *Competing Values Framework*. Juntas, ambas as teorias oferecem um *Public Value Score Card* (PVS) mais robusto para a identificação do valor público do NAO, conforme abaixo:

Figura 7 - *Public Value Scorecard* (PVS) proposto por Talbot e Wiggan

Public value scorecard	Relational models theory	Competing values framework
Social outcomes and VFM	Communal sharing	Clan organisation and collaborative culture
Resources and efficiency	Authority ranking	Hierarchical organisation and control culture
Process and equity	Equality matching	Adhocracy and creative culture
Services and users	Market pricing	Market organisation and competitive culture
Trust and legitimacy	All of the above, with trust and legitimacy redefined in each context	

Fonte: Talbot e Wiggan (2010)

A lógica subjacente é a de que uma organização pública deve equilibrar sua atuação em todos os quadrantes, embora, por natureza, alguns aspectos — no setor público - sejam mais preponderantes do que outros. De acordo com os autores, a precificação de mercado (*market pricing*), por exemplo, é menos proeminente no setor público do que o compartilhamento comunitário (*communal sharing*) e a equiparação de igualdade (*equality matching*). No entanto, a ênfase excessiva em qualquer um desses elementos, como uma redistribuição exagerada de recursos sem a devida atenção à satisfação dos usuários com os serviços e benefícios prestados em nível individual, ou o inverso, inevitavelmente gerará a necessidade de um reequilíbrio.

Embora os autores não forneçam uma interpretação completa ou detalhes mais aprofundados sobre os aspectos práticos do relacionamento entre ambos os modelos, é possível inferi-los a partir das ideias apresentadas.

Retornando à ideia completa do *scorecard* proposto, o primeiro elemento destacado é o *Social Outcomes and Value for Money*, que pode se referir aos impactos sociais das ações públicas e à busca por eficiência no uso dos recursos. No contexto do CVF, essa dimensão parece alinhar-se à cultura organizacional de “clã” e colaboração, em que o foco estaria no bem-estar coletivo e no trabalho em equipe para alcançar resultados sociais que beneficiem a comunidade como um todo. A TMR, por sua vez, sugere uma possível associação com o modelo de compartilhamento comunitário (*Communal Sharing [CS]*), no qual os recursos e benefícios são distribuídos de forma equitativa entre os membros da comunidade, priorizando o bem-estar coletivo em detrimento dos ganhos individuais.

O segundo elemento do PVS, *Resources and Efficiency*, pode avaliar o uso eficaz dos recursos e a equidade em sua aplicação. No CVF, essa questão parece estar conectada à cultura hierárquica, que valoriza o controle, a estrutura e a conformidade, garantindo que os recursos sejam geridos de forma otimizada, com o mínimo de desperdício. Na TRM, esse elemento poderia estar associado ao modelo de hierarquia de autoridade (*Authority Ranking [AR]*), no qual a alocação de recursos é controlada de maneira hierárquica, e o desempenho é avaliado pela capacidade da organização de administrar seus recursos de acordo com uma estrutura bem definida, no contexto da democracia representativa e do papel das autoridades públicas.

Já o elemento *Process and Equity* do PVS possivelmente se refere à qualidade dos processos internos e à equidade na sua aplicação. No CVF, essa dimensão parece associar-se à cultura de adhocracia e inovação, que valoriza a flexibilidade e a adaptabilidade, permitindo que as instituições ajustem seus processos de forma justa para atender às necessidades dos diferentes grupos sociais. Na TRM, esse conceito parece corresponder ao modelo de equiparação de igualdade (*Equality Matching [EM]*), no qual as interações e processos devem ser conduzidos de forma igualitária, respeitando a justiça e a reciprocidade.

O quarto elemento, *Services and Users*, avalia a interação das instituições públicas com seus usuários, possivelmente colocando o foco na qualidade dos serviços prestados e na satisfação dos cidadãos. No CVF, essa dimensão pode estar conectada à cultura de mercado e competição, em que as instituições são vistas como entidades que competem por eficiência e pela qualidade do atendimento aos usuários, que podem ser considerados “clientes” no contexto dos serviços públicos. Na TRM, esse elemento poderia estar associado ao modelo de precificação de mercado (*Market Pricing – [MP]*), no qual os serviços são avaliados em termos de custo-benefício, ou seja, a qualidade e a eficiência dos serviços oferecidos em troca dos recursos investidos pelos usuários.

Por fim, o elemento *Trust and Legitimacy* ocupa uma posição central no PVS, pois trata da confiança que a sociedade deposita nas instituições públicas e da legitimidade de suas ações. No CVF, esse aspecto perpassa todas as culturas organizacionais, sendo necessário que uma instituição equilibre a colaboração do “clã”, o controle hierárquico, a flexibilidade da adhocracia e a competitividade do mercado para manter sua legitimidade e a confiança pública. Na TRM, a confiança e

a legitimidade resultam do equilíbrio entre todos os modelos relacionais: compartilhamento comunitário, hierarquia de autoridade, equiparação de igualdade e precificação de mercado. Uma instituição pública ganharia legitimidade e confiança quando aplicasse corretamente cada um desses modelos, equilibrando justiça, eficiência, autoridade e cooperação de acordo com o contexto de atuação.

3.7 DEMAIS FRAMEWORKS DE MEDIÇÃO DO VALOR PÚBLICO

As metodologias demonstradas aqui oferecem opções para a identificação do valor público gerado por uma organização. Seriam as únicas ou as mais adequadas? O estudo de Marek Ćwiklicki (2016) é útil nesse sentido, pois apresenta um itinerário do desenvolvimento das ideias sobre o valor público e uma breve explicação sobre os *frameworks* atualmente propostos.

Os dois primeiros estudos apresentados são os já tratados nesta pesquisa: o triângulo estratégico de Mark Moore, bem como seu *scorecard* desenvolvido em estudos posteriores, e o *Public Value Scorecard* (PVS) de Talbot e Wiggan, construído com base nos modelos CVF e TMR.

O autor menciona ainda a proposta de mensuração de valor público apresentada por Spano (2014), baseada em sistemas de controle gerenciais. A abordagem parte do princípio de que, da perspectiva de gerenciamento de negócio, o valor público gerado por uma organização pode ser mensurado pelo atingimento dos resultados e impactos desejados. A base da avaliação é um *Public Management System* (PMS), ou Sistema de Gerenciamento Público, estudado em caso prático por Bracci *et al.* (2014), e desenvolvido originalmente por Deidda Gagliardo e Poddighe (2011). O modelo é composto de 4 (quatro) níveis: valor econômico intangível, valor econômico tangível, valor social e valor público.

Essas dimensões devem ser acopladas aos processos de planejamento e controle da instituição, mediante indicadores chaves (*Key Performance Indicators [KPIs]*), criando um alinhamento operacional. Para a mensuração efetiva em termos quantitativos, adota-se uma escala normalizada para cada dimensão, capaz de avaliar os benefícios e sacrifícios correspondentes em cada nível, assim como de maneira consolidada, ao final.

Bracci *et al.* (2014) aplicaram o modelo na mensuração de valor público gerado pelas operações de um teatro pertencente à Municipalidade de Ferrara, Itália. Como toda a metodologia é baseada em escalas quantitativas e normalizadas, usando indicadores associados a aspectos das operações e segmentados nos 4 níveis acima indicados, os pesquisadores identificaram ao final um número consolidado de valor público para o período de 2007 a 2011.

Figura 8 - A pirâmide de valor de um sistema de gerenciamento de performance.

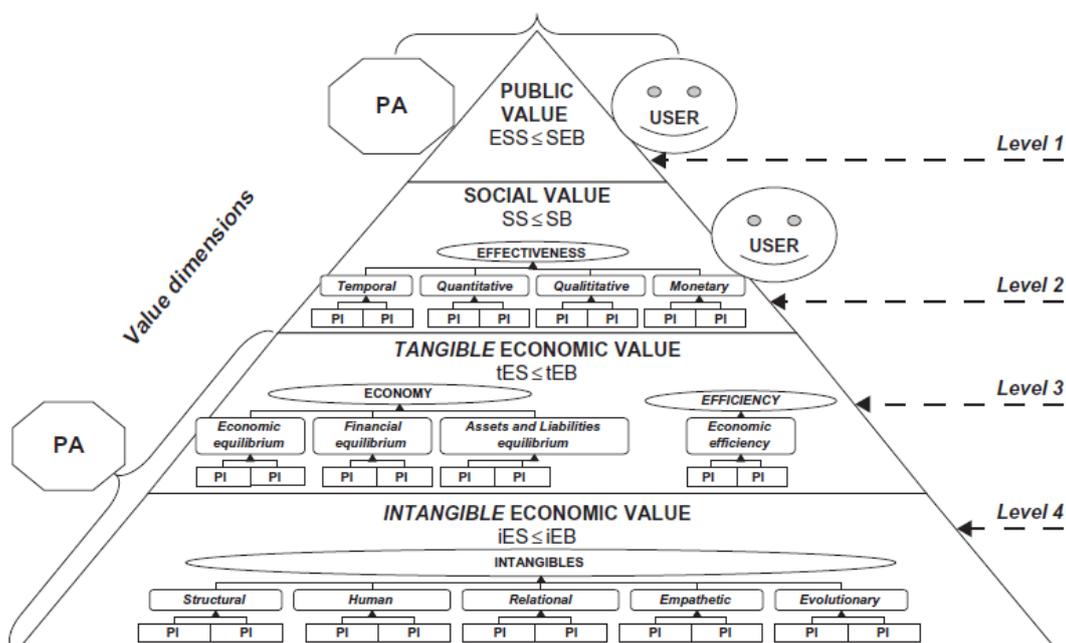


Fig. 2. The Value Pyramid Performance Management System: A Representation. Source: Adapted from Deidda Gagliardo and Poddighe (2011).

Fonte: Bracci et al. (2014)

Tabela 4 - Resultados de Valor Público de um teatro localizado em Ferrara, Itália

Ano	Índice de Valor Público
2007	0.41
2008	0.50
2009	0.46
2010	0.37
2011	0.39

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Bracci et al. (2014)

O artigo ainda menciona a existência de outros métodos de avaliação de valor, como o *framework* da Work Foundation, que define valor público como "o que o público

valoriza" e analisa a criação de valor em diferentes fases do ciclo de políticas públicas; o modelo da Accenture, focado na capacidade de entrega das organizações de forma custo-efetiva; e o *MoV™ (Management of Value™)*, que busca maximizar valor em projetos através do equilíbrio entre benefícios e despesas, dentro de um nível aceitável de risco.

Cada uma dessas estruturas oferece uma perspectiva única sobre como medir e gerenciar o valor público, refletindo a diversidade de abordagens no campo da gestão pública. Diante desse arcabouço teórico, surge a questão: qual seria a melhor alternativa para introduzir um referencial base que demonstre o valor público gerado pelo TCESP?

Inicialmente, poder-se-ia considerar que o referencial criado por Tabbot e Wiggan seria a melhor opção, dado seu fundamento teórico robusto e sua proposta originada a partir de uma necessidade concreta – avaliar o valor público do NAO. No entanto, apesar dos méritos dessa proposta, é o triângulo estratégico de Moore (2003) que encontra maior ressonância e aplicação para fins do problema prático que buscamos resolver. Isso porque tal modelo foi objeto de pesquisa desenvolvida por Cordery e Hay (2019a) no âmbito das ISCs, buscando mesclar os conceitos de valor propostos por Moore com as métricas atuais utilizadas pelas Instituições Superiores de Controle.

É essa análise que passaremos a investigar a seguir.

3.8 A ISSAI P-12:

O tema da demonstração de valor e benefícios gerados por ações de auditoria não é novo. Desde 2013, a International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) edita uma carta de princípios voltada ao tema. Atualizado em 2019, o documento *INTOSAI-P-12 - The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions - Making a Difference to the Lives of Citizens* (2019a) descreve os princípios e objetivos fundamentais a serem observados para garantir que as ISCs contribuam significativamente para a sociedade, demonstrando continuamente sua relevância aos cidadãos, ao parlamento e aos demais *stakeholders*. A noção que orienta o documento é a de que as instituições de controle são peças fundamentais para o fortalecimento da *accountability*. Ao mesmo tempo, para cumprir essa missão,

precisam ser vistas e encaradas como instituições confiáveis, uma vez que a supervisão por elas exercida só é legítima na medida em que elas próprias são submetidas a escrutínio e encaradas como um modelo a ser seguido.

A INTOSAI P-12 contém 12 (doze) princípios, agrupados em 3 (três) objetivos principais: **(i)** fortalecer a *accountability*, transparência e integridade do governo e entidades do setor público; **(ii)** demonstrar contínua relevância aos cidadãos, Parlamento e demais *stakeholders*; **(iii)** ser uma organização modelo, liderando pelo exemplo. Cada princípio pode ser detalhado em subprincípios que fornecem diretrizes específicas sobre como as ISCs devem proceder para cumprir os princípios estabelecidos.

No Brasil, a INTOSAI-P-12 corresponde à NBASP 12, intitulada "Valor e Benefício dos Tribunais de Contas - Fazendo a Diferença na Vida dos Cidadãos", elaborada pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) (2015). As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs) são normas elaboradas pelo IRB que visam alinhar as atividades de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a padrões metodológicos aceitos internacionalmente. Essas normas seguem os pronunciamentos da INTOSAI, garantindo que os Tribunais de Contas brasileiros atuem de acordo com práticas reconhecidas globalmente.

Nesta pesquisa, apesar da existência da NBASP 12, será considerada a INTOSAI P-12 como referência principal, uma vez que ela foi a norma de referência utilizada pelo modelo de valor público proposto por Cordery e Hay (2019a).

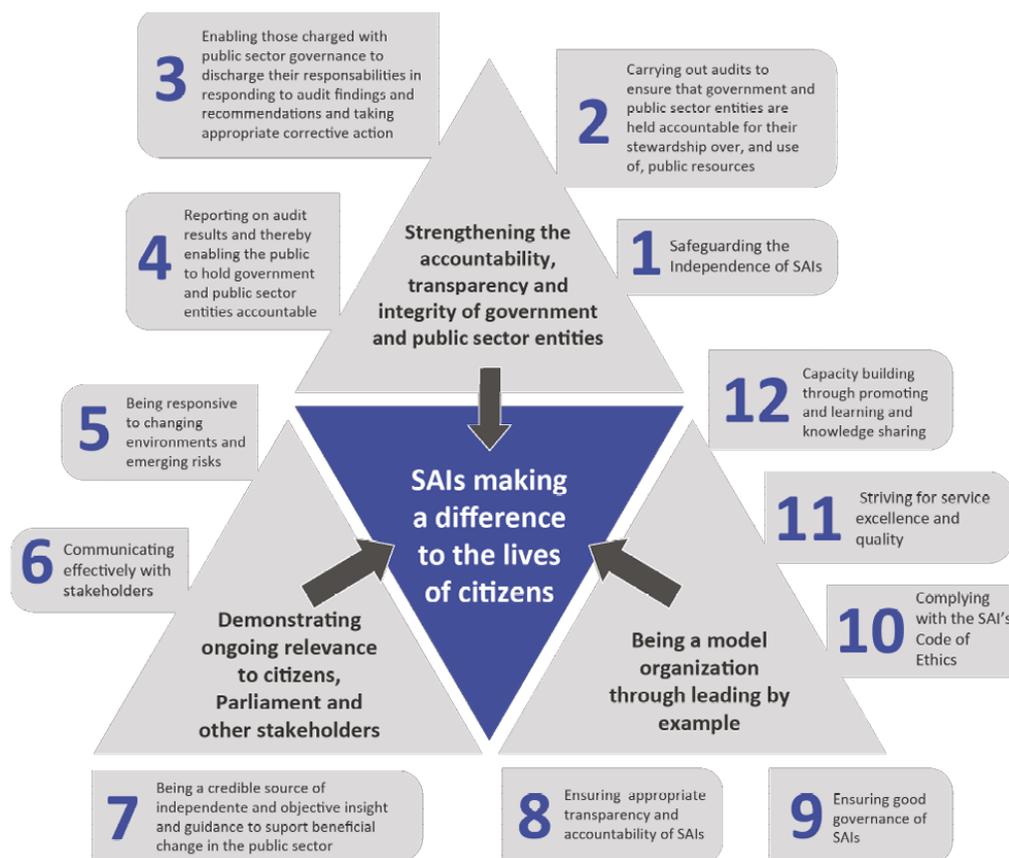
Os objetivos e princípios da INTOSAI P-12 estão apresentados no quadro a seguir, em tradução própria. Como mencionado anteriormente, os princípios podem ser desdobrados em subprincípios. Para fins de simplificação neste quadro, cada princípio é acompanhado de sua descrição e de uma visão geral que sintetiza os subprincípios que o compõem.

Tabela 5 - Objetivos e Princípios da ISSAI P-12 - Resumo

Objetivo 1	Reforçar a Accountability, Transparência e Integridade do Governo e das Entidades do Setor Público
<p>Princípio 1: Salvaguardando a Independência das ISCs: as ISCs devem promover e manter um quadro constitucional, estatutário ou legal apropriado e eficaz que assegure sua independência.</p> <p>Princípio 2: Realizando Auditorias: as ISCs devem conduzir auditorias financeiras, de desempenho e de conformidade, garantindo que as entidades públicas sejam responsáveis pelo uso dos recursos públicos.</p> <p>Princípio 3: Facilitando a Ação Corretiva: as ISCs devem garantir uma boa comunicação com as entidades auditadas, proporcionando informações relevantes e tempestivas para que medidas corretivas possam ser tomadas.</p> <p>Princípio 4: Relatando Resultados de Auditoria: as ISCs devem relatar suas descobertas de forma objetiva e clara, disponibilizando esses relatórios ao público para promover a <i>accountability</i>.</p>	
Objetivo 2	Demonstrando Relevância Contínua para Cidadãos, Parlamento e Outros Stakeholders
<p>Princípio 5: Ser Responsivo às Mudanças As ISCs devem estar atentas às expectativas dos <i>stakeholders</i> e aos riscos emergentes, ajustando suas atividades de auditoria conforme necessário.</p> <p>Princípio 6: Comunicar-se Eficazmente A comunicação das ISCs deve aumentar o entendimento do papel das ISCs entre os <i>stakeholders</i> e promover a transparência e a responsabilidade no setor público.</p> <p>Princípio 7: Ser uma Fonte Confiável de <i>Insight</i> Independente O trabalho das ISCs deve ser baseado em julgamento profissional independente e análises robustas, contribuindo para o debate sobre melhorias no setor público, sem comprometer a sua independência.</p>	
Objetivo 3	Ser uma Organização Modelo Através do Exemplo
<p>Princípio 8: Garantindo Transparência e Responsabilidade As ISCs devem executar suas funções de maneira que promovam a transparência e a boa governança pública, sendo sujeitas a escrutínio externo independente.</p> <p>Princípio 9: Assegurando Boa Governança As ISCs devem adotar e cumprir princípios de boa governança, submetendo periodicamente seu desempenho a revisões independentes.</p> <p>Princípio 10: Cumprindo o Código de Ética das ISCs As ISCs devem aplicar um código de ética consistente com seu mandato, promovendo altos padrões de integridade e ética em todas as suas atividades.</p> <p>Princípio 11: Buscando Excelência e Qualidade As ISCs devem estabelecer políticas e procedimentos que promovam uma cultura interna de qualidade em todos os aspectos de seu trabalho.</p> <p>Princípio 12: Promovendo a Capacitação As ISCs devem promover o desenvolvimento profissional contínuo e a troca de conhecimento, garantindo que seu pessoal possua as competências necessárias para realizar suas funções de forma eficaz.</p>	

Fonte: Elaboração própria, adaptado da INTOSAI P-12 (2019a)

Figura 9 - Representação Gráfica dos Objetivos e Princípios da ISSAI P-12



Fonte: INTOSAI P-12, editada pela INTOSAI (2019a)

3.9 Uma possibilidade: *framework* que mescla a ISSAI P-12 com a proposta de valor público de Mark Moore.

Apresentada a revisão de literatura até este ponto, a pergunta que passou a orientar esta pesquisa é se haveria algum trabalho que unisse a ideia de valor público com as diretrizes consubstanciadas na norma ISSAI P-12. Caso nada fosse identificado, este autor já se planejara para criar indicadores vinculados ao triângulo estratégico de Moore, abordando os contextos de Valor Público, Legitimidade e Capacidade Operacional, ou mesmo algo seguindo a linha do *Competing Values Framework*, proposta como método para avaliar o valor público produzido pelo NAO.

Porém, novas pesquisas identificaram trabalhos que adotam justamente essa premissa, demonstrando significativo potencial de aplicabilidade. Sua proposta, em essência, é justamente mesclar o conceito de valor público de Mark Moore com os objetivos e princípios da norma ISSAI P-12, baseada em uma pesquisa internacional

que reuniu evidências sobre a forma que as entidades fiscalizadoras adotam para comunicar o valor público identificado em suas atividades.

Os estudos em referência são os conduzidos pelos professores Carolyn Cordery e David Hay, que trabalharam no Projeto Valor da Auditoria Pública, realizado pelo Centro de Pesquisa em Contabilidade, Governança e Tributação da Universidade Victoria de Wellington, Nova Zelândia, a pedido da ISC local. O objetivo do projeto era realizar estudos exploratórios que analisassem informações já existentes e desenvolvessem um plano detalhado para futuras pesquisas sobre o valor da auditoria no setor público da Nova Zelândia.

Os achados e o *framework* de avaliação encontram-se descritos principalmente nos artigos *Supreme Audit Institutions and public value: demonstrating relevance* e no artigo *Investigation 2*, que compõe o mencionado projeto. (CORDERY; HAY, 2024, 2019a)

Quadro 8 - Framework de avaliação desenvolvido por Cordery e Hay

Objetivos INTOSSAI	#	Categorização	Princípios INTOSAI	Estratégia de Moore
Reforçar a Accountability, Transparência e Integridade do Governo e das Entidades do Setor Público	1A	Independência da ISC	Garantir a independência da Instituição (1)	Legitimidade e Suporte
	1B	Garantir a <i>Accountability</i> do Setor Público	Conduzir auditorias em entidades públicas (2), publicar os resultados (4), garantir que os jurisdicionados possam prestar justificativas e adotar providências (3 e 5.2).	Valor Público
Ser uma Organização Modelo Através do Exemplo	2A	Liderar pelo Exemplo	Ética e qualidade da auditoria (8.1, 8.3, 10 e 11); equipe treinada (12) e qualidade da governança (8.4, 9.1 e 9.3)	Capacidade Operacional
	2B	Construir Confiança	Ser confiável por meio de informações e auditorias transparentes (8.4, 8.5, 9.2 e 9.4)	Legitimidade e Suporte
Demonstrando Relevância Contínua para Cidadãos, Parlamento e Outros Stakeholders	3A	Apoiar reformas independente e objetivamente	Fonte confiável de informações independentes e objetivas (7, 1.2, 3.4 e 5.5)	Valor Público
	3B	Capacidade de resposta e Voz	Ser responsiva (5) e comunicar-se eficientemente (6 e 1.1-1.3)	Capacidade Operacional

Fonte: Traduzido do *framework* apresentado por Cordery e Hay no trabalho *Investigation 2*(CORDERY; HAY, 2019b)

Para coleta das informações, os autores iniciaram o estudo avaliando um universo de 192 ISCs para então excluir as que não possuísem *website* ou mecanismos de busca. Selecionaram ao final 16¹⁰, cujos *sites* foram pesquisados com os termos "valor público", "valor da auditoria" e "benefícios e fazendo a diferença".

Os indicadores e evidências de valor foram então categorizados de acordo com o seguinte *framework*, que mescla os objetivos e princípios da ISSAI P-12 e com o triângulo estratégico de Moore. Os termos da coluna "categorização" foram desenvolvidos pelos próprios autores.

Figura 10 - Representação Gráfica do Framework proposto por Cordery e Hay



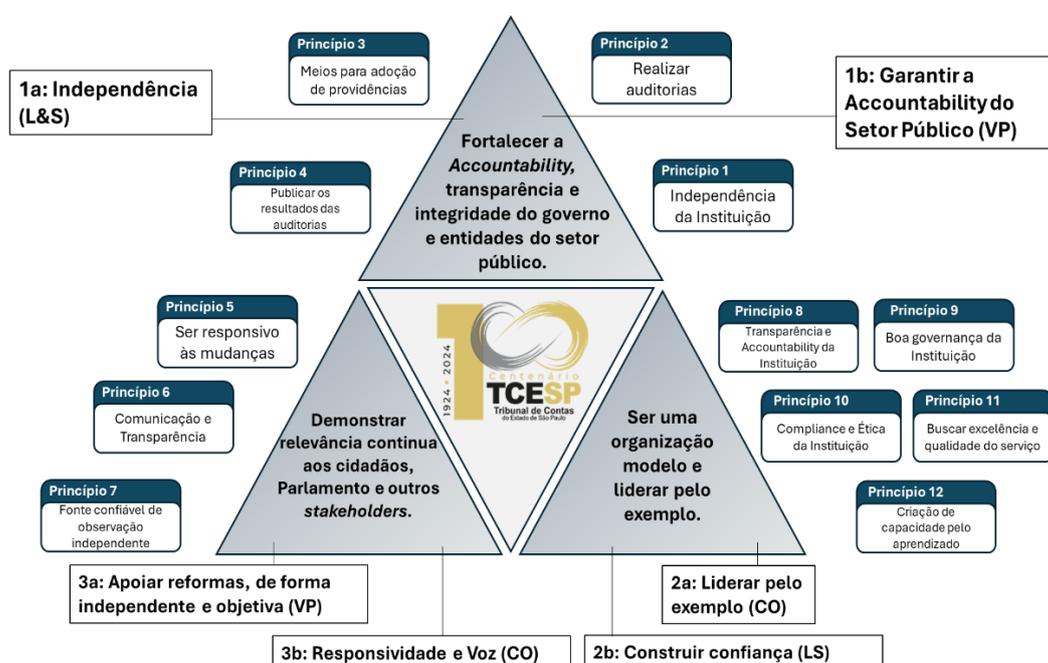
Fonte: Extraída de (CORDERY; HAY, 2019b)

O *framework* proposto pode servir como uma base para o TCESP avaliar e demonstrar seu valor público, mesmo que de forma inicial. A partir desse estágio inicial, o TCESP pode incorporar novos indicadores, tanto quantitativos quanto qualitativos, permitindo um aprimoramento contínuo de suas práticas. Ao fazer isso, o

¹⁰ Austrália, Bangladesh, Canadá, Estônia, Hungria, Islândia, Irlanda, Jamaica, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, África do Sul, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos.

TCESP reforça sua relevância e demonstra sua eficácia na supervisão do emprego adequado dos recursos públicos pelos gestores. Esse processo contínuo de melhoria ajuda a instituição a se adaptar às mudanças e a responder a novos desafios, garantindo que suas ações estejam alinhadas com as necessidades e expectativas da sociedade. Além disso, ao promover transparência e *accountability*, o TCESP contribui significativamente para a legitimidade e confiança do setor público como um todo.

Figura 11 - *Framework* adaptado ao TCESP



Fonte: Elaboração própria, adaptado de (CORDERY; HAY, 2019b)

Quadro 9 - Legenda do Framework adaptado do TCESP

	Representam os objetivos de valor da INTOSSAI
	Representam os princípios associados a cada objetivo.
	Categorização adicional proposta pelos autores, vinculada ao componente do triângulo estratégico de Mark Moore

Fonte: Elaboração própria.

4 PROPOSTA DE APLICAÇÃO – ANÁLISE ESPECÍFICA DOS INDICADORES

Cordery e Hay identificaram uma série de indicadores adotados pelas ISCs objeto de estudo para demonstrar a geração de valor público. Tais indicadores encontram-se no quadro abaixo:

Quadro 10 - Indicadores Identificados por Cordery e Hay

Estratégia de Moore	Princípios INTOSAI	Impacto Positivo Medido Por:
1. Valor Público	Garantir a Accountability do Setor Público	1. Planos estratégicos para garantir a responsabilidade do setor público; 2. Valor monetário de fundos economizados devido a auditorias; 3. Desenvolvimento de redes de relacionamento com outras agências; 4. Nenhum relatório sobre o aumento da competência do órgão de supervisão parlamentar.
	Apoiar reformas independente e objetivamente	1. Número de auditorias concluídas e pontualidade, número de relatórios sem ressalvas emitidos; 2. Relatórios que indicam melhoria na qualidade dos relatórios subjacentes. Serviços de benchmarking para o setor público; 3. Número de relatórios apresentados ao Parlamento (ou órgão apropriado), recomendações feitas para melhorar a eficiência e eficácia; 4. Feedback dos auditados; 5. Guias de melhores práticas, contribuição para projetos de lei; 6. Relatar influência e contribuições internacionais.
2. Legitimidade e Suporte	Independência da ISC	Todas afirmam ser independentes e possuir a devida autoridade legislativa, mas solicitam mais recursos, e apontam que estão sobrecarregadas.
	Construir Confiança	1. Revisões por pares, Comitê de Auditoria, Relatório sobre Integridade; 2. Para relatórios de desempenho, uso de grupos focais e painel de especialistas; 3. Revisão independente da auditoria terceirizada.
3. Capacidade Operacional	Liderar pelo Exemplo	1. Relatórios incluem relatórios anuais (16), plano anual (5) e planos estratégicos (12); 2. Orçamentos publicados; 3. Relatórios de auditoria sem irregularidades sobre o relatório anual da ISC são publicados; 4. Qualidade da equipe; 5. Qualidade da governança; 6. Estratégia ambiental e resultados do programa de sustentabilidade.
	Capacidade de resposta e Voz	1. Objetivo estratégico para garantir que usuários e gestores considerem os relatórios de auditoria compreensíveis para apoiar a democracia; 2. Reconhecimento da era digital e esforços para transformar serviços; 3. Reclamações de cidadãos direcionam o trabalho; 4. Contagem de comunicados de imprensa, visitas ao site, correspondências.

Fonte: Traduzido de Cordery e Hay (2019)

Diferentemente de modelos anteriores, esses indicadores estão agrupados principalmente em torno do Triângulo Estratégico de Moore, que foca em três dimensões fundamentais: a criação de valor público, a legitimidade e o suporte que a instituição recebe da sociedade, e a sua capacidade operacional para cumprir suas funções de maneira eficiente.

O TCESP pode implementar metodologia de mensuração de valor público utilizando como marco teórico o triângulo estratégico de Mark Moore, complementado pelo guia da INTOSAI P-12 e pelo MQB, tendo como base alguns dos indicadores avaliados por Cordery e Hay em seu estudo:

Com a aplicação deste *framework* adaptado, o TCESP pode não apenas medir o valor público gerado, mas também aprimorar continuamente suas práticas, incorporando novos indicadores e ajustando suas estratégias conforme necessário. Passemos agora a discutir os indicadores em detalhes, com referenciais teóricos e exemplos de aplicação que os justifiquem.

4.1 OBJETIVO 1 DA ISSAI P-12: FORTALECER A ACCOUNTABILITY, TRANSPARÊNCIA, INTEGRIDADE DO GOVERNO E DAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO.

A seguir, serão abordados os indicadores relacionados à independência do Tribunal de Contas, conforme a perspectiva 1-A, e sua conexão com a estratégia de Legitimidade e Suporte, de acordo com o modelo de Moore.

Quadro 11 - Objetivo 1 da INTOSAI P-12 – Perspectiva 1-A

Perspectiva:	Independência do Tribunal de Contas (1-A)
Estratégia de Moore:	Estratégia de Moore: Legitimidade e Suporte

Fonte: Elaboração Própria, com base em Cordery e Hay (2019)

De acordo com as pesquisas de Cordery e Hay (2019), todas as instituições alegaram ser independentes, embora ainda enfrentem desafios como a necessidade de mais recursos e apoio institucional. Os pontos chave da perspectiva de independência são a liberdade para seleção dos objetos das auditorias e o próprio arranjo institucional. Neste aspecto em particular, a consolidação da independência

dos Tribunais de Contas pode ser compreendida no contexto dos “poderes neutrais” do Estado, conforme estudo desenvolvido por Mariana Willeman (2016).

Segundo o estudo de Willeman (2016), não há consenso sobre a natureza jurídica dos Tribunais de Contas no Brasil, pois a tentativa de enquadramento é realizada com base na teoria clássica de separação de poderes, que está desatualizada e ultrapassada. Assim, Willeman argumenta que as instituições de *accountability* horizontal revolucionaram a divisão das funções estatais, exigindo uma nova formulação para sua perfeita compreensão.

Em seu estudo, Willeman argumenta que a teoria dos poderes neutrais – em sua apropriação contemporânea, bastante temperada – presta enorme auxílio na compreensão de instituições contemporâneas, que abrangem realidades díspares. O poder neutral pode ser compreendido como aquele cuja autoridade repousa não sobre um mandato decorrente de eleições, mas sobre sua qualificação técnica (*expertise*) e imparcialidade, aqui entendida como descompromisso partidário e neutralidade em relação aos diversos interesses que podem estar em jogo na sua esfera de atuação.

Surge então, para a autora, uma grande ambivalência, pois a autonomia própria das instâncias neutrais pode ser interpretada como uma diminuição do poder político, uma vez que uma instituição neutral escapa do controle direto de representantes eleitos. Porém, a independência, necessariamente associada a um déficit democrático, é a condição *sine qua non* para a imparcialidade e a neutralidade e, em última análise, para a legitimidade de tais órgãos.

Como forma de resolver este “paradoxo” a autora lança mão dos estudos promovidos por Pierre Rosanvallon, pensador que tem se dedicado à legitimidade democrática decorrente do domínio da neutralidade. Para Rosanvallon (2011 *apud* WILLERMAN, 2016, p. 193), houve o surgimento de novas figuras de legitimidade democrática, que atuam para corrigir as insuficiências da vertente puramente eleitoral-representativa. Nesse sentido, para a legitimidade de um governo democrático, além da reflexividade e proximidade, há de se considerar também a “legitimidade de imparcialidade”, associada a um distanciamento de posições político-partidárias, que se institucionaliza justamente por meio das autoridades independentes, que cada vez assumem mais responsabilidades no âmbito das políticas públicas.

Dentro de todo esse contexto, Willeman conclui que é possível associar a função exercida pelos Tribunais de Contas com o campo das “funções neutrais”, destacando o aspecto fundamental de que eles possuem autonomia e independência em relação aos demais poderes orgânicos do Estado, em especial ao Poder Legislativo. A autora apresenta exemplos da doutrina e do próprio Supremo Tribunal Federal no sentido de que os Tribunais de Contas atuam em auxílio aos Poderes do Estado, inexistindo, no entanto, qualquer vínculo de subordinação institucional ao respectivo Poder Legislativo. O STF possui posição no sentido de que os Tribunais de Contas do Brasil são órgãos centralmente constitucionais independentes e autônomos, o que se alinha ao arcabouço normativo da Constituição de 1988, que contempla uma série de garantias institucionais e subjetivas.

Essas garantias incluem:

- a) Eleger seus órgãos diretivos;
- b) Elaborar seus regimentos internos;
- c) Dispor sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos administrativos;
- d) Organizar suas secretarias e serviços auxiliares; prover os cargos necessários à administração de seus órgãos;
- e) Conceder licença, férias e outros afastamentos a seus membros e aos servidores que lhes forem imediatamente vinculados;
- f) Propor ao Poder Legislativo a criação e a extinção de cargos e a fixação de vencimentos de seus membros e de seus serviços auxiliares.

A autonomia financeira e orçamentária é também um elemento neutralizador e materializa-se por meio da prerrogativa para elaboração das propostas orçamentárias dentro dos limites da Lei de Diretrizes Orçamentárias. A autonomia é reconhecida ao Poder Judiciário pelo art. 99 da CF de 1988. Segundo Willeman, a extensão dessa garantia institucional aos Tribunais de Contas foi reconhecida pelo STF (BRASIL, 2014).

A Lei Complementar nº 709, de 14 de janeiro de 1993 (Lei Orgânica do TCESP) (1993), incorpora essas garantias em suas disposições, refletindo o

reconhecimento da necessidade de uma estrutura independente para o exercício eficaz de suas funções.

SEÇÃO II

Das Atribuições

Artigo 3º - São atribuições do Tribunal de Contas:

I - eleger o Presidente, o Vice-Presidente e o Corregedor;

II - elaborar seu Regimento Interno e organizar os serviços auxiliares, provendo-lhes os cargos na forma estabelecida em lei;

III - propor à Assembléia Legislativa a criação ou a extinção de cargos de seus serviços auxiliares e a fixação dos respectivos vencimentos;

IV - conceder os direitos previstos pela Constituição e pela lei, aos seus membros e ao pessoal de sua Secretaria;

V - decidir sobre a exoneração e a demissão do pessoal de sua Secretaria;

VI - aprovar sua proposta orçamentária, bem como as referentes a créditos adicionais;

VII - elaborar a programação financeira de suas dotações orçamentárias para inclusão na programação geral da despesa;

VIII - enviar à Assembléia Legislativa relatório circunstanciado da apreciação que fez de suas próprias contas; e

IX - encaminhar à Assembléia Legislativa, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades. (SÃO PAULO (ESTADO), 1993)

Assim, para medir o valor da independência do Tribunal de Contas e apresentá-lo em um "Painel do Valor Público", sugere-se utilizar os seguintes indicadores:

Quadro 12 - Indicadores Propostos - Perspectiva de Independência do Tribunal de Contas (1-A)

Código	Medidas de Desempenho
1A-1	Competências Constitucionais e Legais: apresentar, de forma clara, quais são as competências e atribuições do Tribunal de Contas, de modo que a sociedade possa compreender os limites e independência dos quais dispõe em sua atuação.
1A-2	Autonomia Orçamentária: compartilhamento de informações sobre a proposta orçamentária encaminhada pelo Tribunal, bem como sua aprovação e posterior execução.
1A-3	Autonomia Administrativa: apresentação do conteúdo e alcance das normas editadas pelo Tribunal, a demonstrar sua competência para determinar suas regras e procedimentos. Informações sobre os projetos de lei encaminhados com vistas à alterar sua estrutura administrativa, criar ou extinguir cargos, dentre outros.

Fonte: Elaboração própria, com base em Cordery e Hay (2019)

Trataremos agora dos indicadores relacionados à perspectiva de garantir a *accountability* do setor público, conforme a perspectiva 1-B, em conexão com a estratégia de Valor Público no modelo de Moore.

Quadro 13 - Objetivo 1 da INTOSAI P-12 - Perspectiva 1-B

Perspectiva:	Garantir a <i>Accountability</i> do Setor Público (1-B)
Estratégia de Moore:	Valor Público

Fonte: Elaboração Própria, com base em Cordery e Hay (2019)

Nessa vertente talvez se concentre a ideia de valor mais próxima à missão institucional dos Tribunais de Contas, detentores de competências e atribuições próprias ao exercício da *accountability*. A atuação do controle externo como agente de *accountability* é bem explorada por Mariana Willeman (2016) e Donato Volkens Moutinho (2020).

O conceito envolve uma série de nuances que foram resumidos por Donato Volkens Moutinho:

Na esfera público, por *accountability* (...) entende-se a relação, decorrente de uma relação de agência, mas não limitada aos atores que nela exercem os papéis de agente e principal, em que um ou mais agentes públicos, a quem foram formalmente delegados poderes para o exercício de atividades públicas, são limitados em sua discricionariedade, na medida em que têm a obrigação de prestar contas de suas ações e omissões – incluindo tanto a prestação de informações propriamente ditas como a apresentação de argumentos que justifiquem a sua atuação – a determinados, um ou mais, agentes de *accountability* – que têm o direito de exigí-las, apesar de não necessariamente coincidirem com a figura do principal da relação de agência envolvida –, os quais detêm a capacidade, direta ou indireta, mediante a apresentação da situação punível a outros atores que detenham a capacidade direta, de impor sanções, ou conceder premiações, jurídicas, políticas ou morais aos responsabilizados (MOUTINHO, 2020, p.446).

Os trabalhos de Mariana Willeman e Donato Volkens Moutinho abordam uma série de estudos e proposições sobre a ideia *accountability*, porém é suficiente nesta pesquisa destacar a classificação de Guillermo O'Donnel, pelo qual a *accountability* é dividida em vertical e horizontal.

A *accountability* vertical tem como estrutura a relação entre o povo e seus representantes eleitos. Um de seus principais aspectos é a seleção periódica de governantes por meio do voto, premiando-os ou punindo-os, a depender das circunstâncias. Abrange também reivindicações sociais, cobertura da mídia sobre atos

supostamente ilícitos de autoridades públicas. Conta também com uma dimensão social, baseada nas ações de um conjunto múltiplo de associações e movimentos de cidadãos e, na mídia, com coberturas que buscam expor as irregularidades governamentais, inserir novos temas na agenda pública ou ativar as agências horizontais. O exercício da *accountability* vertical encontra, porém, limites no fato de que as eleições ocorrem somente de tempos em tempos. Ademais, os eleitores não se valem do sufrágio como forma de avaliação retrospectiva de seus governantes, mas como oportunidade para avaliar prospectivamente os melhores representantes para ocupar o próximo mandato. Outro aspecto importante é a assimetria informacional, uma vez que os eleitores não têm acesso completo às informações necessárias para avaliar adequadamente o desempenho dos governantes.

Em razão da eficácia limitada da *accountability* vertical, emerge a *accountability* horizontal, aquela em que a prestação de contas dos governantes se dá perante outros órgãos estatais, posicionados no polo ativo da relação de *accountability*. Cabe também mencionar aqui o alerta de Guillermo O'Donnell a respeito da *accountability* horizontal depender não apenas de agências isoladas lidando com questões específicas, mas com uma rede dessas agências, que inclui tribunais judiciais e os próprios legisladores, comprometidos com o apoio a esse tipo de *accountability*. (O'DONNELL, 1998, p. 45-46 *apud* MOUTINHO, 2020, p. 159).

Os Tribunais de Contas participam do ciclo de *accountability* horizontal em sua vertente contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Para tanto, dispõem de uma série de competências, algumas de natureza coadjuvante, outras judicantes. Como atuação coadjuvante, as Cortes de Contas são responsáveis pela emissão de parecer prévio sobre as contas anualmente prestadas pelos chefes do Poder Executivo. O julgamento de tais contas, comumente conhecidas como “Contas de Governo”, cabe às respectivas Câmaras Municipais, Assembleias Legislativas e ao Congresso Nacional, a depender da esfera do ente público jurisdicionado. Já as competências judicantes, ou *ex propria auctoritate*, autorizam aos Tribunais a julgar e emitir decisão final sobre as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, assim como as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulta prejuízo ao erário público. Tais contas, denominadas “Contas de Gestão”, são supervisionadas pelos Tribunais com total autonomia em relação ao Poder Legislativo. (WILLEMANN, 2016)

Quadro 14 - Indicadores Propostos - Perspectiva de Garantir a Accountability do Setor Público (1-B)

Código	Medidas de Desempenho
1B-1	Planos estratégicos para garantir a <i>accountability</i> do setor público.
1B-2	Benefício monetário decorrente das auditorias.
1B-3	Desenvolver relacionamento com outros órgãos ou entidades.
1B-4	Aumentar a capacidade de supervisão do parlamento.

Fonte: Elaboração Própria, com base em Cordery e Hay (2019)

Para oferecer explicações mais detalhadas sobre cada indicador, passaremos a analisá-los em detalhe:

Indicador 1B-1 - Planos estratégicos para garantir a *accountability* do setor público: no estudo de Cordery e Hay, a existência de um plano estratégico era ora mencionada na dimensão de capacidade operacional, ora no objetivo de garantir a *accountability* no setor público. Nas conclusões do estudo, o indicador passou a compor a categoria “Garantir a *accountability* do setor público”, amparado na ideia de que um plano estratégico demonstra a força da instituição, assim como seu comprometimento com o aperfeiçoamento de suas ações.

Em 2022, o TCESP decidiu redirecionar sua estratégia para os próximos cinco anos e estabelecer uma nova visão de futuro, com diretrizes fundamentadas em valores e crenças que expressam sua identidade institucional.

O novo planejamento estratégico do TCESP, aprovado no início de 2022, surgiu de um diagnóstico coletivo que ouviu todos os setores da instituição e os jurisdicionados. Essa construção ampla e participativa faz com que o projeto reflita os anseios do público interno e externo e seja aplicável a longo prazo.

A gestão estratégica traçada para o ciclo 2022-2026 tem como objetivos promover o desenvolvimento sustentável, fortalecer a transparência e o controle social, contribuir para a melhoria da gestão pública e a prevenção de erros e fraudes. Também são intuitos do plano avançar na efetividade da fiscalização, expandir a atuação preventiva e orientativa, promover a gestão integrada da instituição,

redesenhar processos finalísticos, operacionais e de suporte, aperfeiçoar a comunicação institucional e aprimorar as ações de capacitação interna.

Atualmente, o progresso e atendimento dos objetivos, iniciativas e projetos estratégicos é acompanhado e comunicado exclusivamente ao público interno, por meio de processo, ferramentas e técnicas progressivamente aperfeiçoadas.

O painel no início poderia ao menos oferecer informações básicas à sociedade, posteriormente agregando novas informações, eventualmente em tempo real, sobre o progresso de implementação dos objetivos estabelecidos. Trata-se, inclusive, de um item de avaliação previsto no QATC 3 do Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC), desenvolvido pela Atricon.¹¹

Indicador 1B-2 - Benefício monetário decorrente das auditorias: aqui entra em cena o MQB, desenvolvido pela Atricon, que oferece um *framework* para avaliar as auditorias e decisões dos Tribunais de Contas, permitindo quantificar os benefícios delas decorrentes. Entre esses benefícios, como já mencionado, incluem-se a recuperação de débitos imputados, a aplicação de sanções financeiras, bem como a correção de práticas inadequadas e melhorias na eficiência de órgãos e programas governamentais. Adicionalmente, as decisões podem resultar na redução de custos em licitações, no aperfeiçoamento de metodologias de estimativa de custos, na valorização de ativos públicos e na redução de tarifas públicas.

Embora a metodologia do MQB seja alvo de ressalvas doutrinárias, ela não deve ser descartada. Em vez disso, pode ser interpretada como um estágio ou tentativa inicial de mensuração dos benefícios gerados pelas Cortes de Contas. Esse entendimento é reforçado pelo uso dos indicadores e das métricas previstos no MQB, em conjunto com outros que visam demonstrar o valor público do TCESP, de maneira mais abrangente.

Quando analisada de forma isolada, as limitações da metodologia são mais evidentes. Contudo, ao ser considerada como um dos vários instrumentos para traduzir o valor da instituição, essas limitações podem ser mitigadas.

¹¹ QATC 3 – Estratégia – Dimensão 3.2 – Execução e Monitoramento do Plano Estratégico - Item 3.2.8: os relatórios de desempenho acerca do alcance dos objetivos estratégicos são publicados de forma sistemática.

Indicador 1B-3 - Desenvolver relacionamento com outros órgãos ou entidades: o TCESP desempenha um papel essencial na fiscalização da administração pública, estendendo sua função para além de suas atividades autônomas, engajando-se em parcerias estratégicas com outras entidades jurídicas e de controle. Notavelmente, o TCESP colabora estreitamente com o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) e o Ministério Público do Estado de São Paulo (MPSP), encaminhando informações em resposta a solicitações formuladas por instâncias judiciais e ministeriais de todo o Estado.

Esta cooperação não se limita a instituições estaduais: estende-se também a entidades federais, como a Polícia Federal, que ocasionalmente solicita dados como suporte para suas investigações.

O monitoramento dessas colaborações poderia ser viabilizado por indicadores que registrariam o número de expedientes protocolados pelo TJSP e pelo MPSP, detalhando o tratamento e o resultado dessas solicitações, além de ações conjuntas realizadas em parcerias com esses ou demais órgãos ou entidades. Nesse sentido, destaca-se o acordo de cooperação entre o TCESP e o MPSP, um modelo paradigmático que prevê apoio mútuo em várias áreas, com destaque para a inteligência. Esse acordo não apenas facilita o compartilhamento de recursos e informações, mas também fortalece as capacidades de ambas as instituições na execução de suas missões. (TCE E MINISTÉRIO PÚBLICO AMPLIAM ACORDO PARA FISCALIZAR RECURSOS E COMBATER CORRUPÇÃO, 2022)

Por meio dessas interações colaborativas, o TCESP solidifica seu compromisso com a transparência e com a justiça administrativa e financeira, reforçando seu papel como entidade fundamental no panorama de controle e fiscalização no Brasil. A integração e a cooperação entre órgãos de controle são, portanto, essenciais para assegurar a administração pública responsável e efetiva, sublinhando a importância da atuação conjunta para o fortalecimento da governança pública.

Indicador 1B-4 - Aumentar a capacidade de supervisão do Parlamento: como já mencionado na análise da independência do Tribunal de Contas, ele não é órgão subordinado, mas sim auxiliar ao Poder Legislativo. As diversas formas de

auxílio aos Poderes Legislativos estadual e municipais encontram-se previstas no artigo 2º da Lei Orgânica do TCESP (SÃO PAULO (ESTADO), 1993).

Primeiramente, nos incisos I e II encontram-se previstas as competências tidas como coadjuvantes, em que o Tribunal aprecia e emite parecer sobre as contas prestadas pelo Governador do Estado e Prefeitos Municipais, para posterior julgamento pela Assembleia Legislativa e Câmaras Municipais.

Artigo 2º - Ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, nos termos da Constituição Estadual e na forma estabelecida nesta lei, compete:

I - apreciar e emitir parecer sobre as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado;

II - apreciar e emitir parecer sobre a prestação anual de contas da administração financeira dos Municípios, excetuada a do Município de São Paulo; (...) (SÃO PAULO (ESTADO), 1993)

O apoio ao Poder Legislativo também engloba a prestação de informações, a realização de fiscalizações, o envio de contratos em que constatadas irregularidades, para exame de eventual sustação, bem como qualquer irregularidade verificada nas contas ou gestão públicas, conforme a Lei Orgânica da Corte.

Artigo 2º - Ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, nos termos da Constituição Estadual e na forma estabelecida nesta lei, compete:

(...)

VIII - realizar, por iniciativa própria, da Assembléia Legislativa, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nos órgãos dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, do Ministério Público e demais entidades referidas no inciso III deste artigo;

XI - prestar as informações solicitadas pela Assembléia Legislativa ou por comissão técnica sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, bem como sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

XIII - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada a ilegalidade

XIV - sustar, se não atendido nos termos do inciso anterior, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Assembléia Legislativa ou à Câmara Municipal competente;

XV - comunicar à Assembléia Legislativa ou à Câmara Municipal competente qualquer irregularidade verificada nas contas ou na gestão públicas, enviando-lhe cópia dos respectivos documentos;

XVI - encaminhar à Assembléia Legislativa ou à Câmara Municipal, conforme o caso, para sustação, os contratos em que se tenha verificado ilegalidade;(SÃO PAULO (ESTADO), 1993)

Ademais, é comum a participação de membros e servidores do TCESP em sessões realizadas na Assembleia Legislativa para fins de esclarecimentos e oferecimento de subsídios de matérias específicas.

Figura 12 - Participação do TCESP na CPI das OSS

Na Alesp, TCE colabora com trabalhos da CPI das OSS



04/05/2018 – SÃO PAULO – O Presidente do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), Conselheiro Renato Martins Costa, reuniu-se na quarta-feira (2/5) com os integrantes da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) que investiga as Organizações Sociais de Saúde (OSS). Na ocasião, o Conselheiro-Presidente falou sobre o trabalho de fiscalização realizado pela Corte de Contas paulista em relação aos contratos firmados pelas instituições com o Governo Estadual e as prefeituras.

Fonte: (SÃO PAULO (ESTADO), 2018)

Figura 13 - Participação do TCESP na CPI das Quarteirizações

Procurador-Geral do MPC participa de CPI das Quarteirizações na Alesp



07/08/2020 – SÃO PAULO – O Procurador-Geral do Ministério Público de Contas junto ao TCESP, Thiago Pinheiro Lima, participou, na quarta-feira (5/8), de encontro virtual da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) das Quarteirizações.

Fonte: (SÃO PAULO (ESTADO), 2020a)

Figura 14 - Participação do TCESP na CPI das Universidades Públicas



Fonte: (SÃO PAULO (ESTADO), 2019)

Figura 15 - Participação do TCESP na CPI das Quarteirizações



Fonte: (SÃO PAULO (ESTADO), 2020b)

O indicador de aumento da capacidade de supervisão do Parlamento poderia então transmitir a sociedade os pareceres de contas elaborados pelo TCESP, as comunicações de irregularidades efetuadas e toda a informação a respeito de apoio prestado ao Poder Legislativo.

Trata-se, inclusive, de um indicador utilizado pelo GAO americano para demonstrar sua performance em relação ao objetivo estratégico de apoiar a transformação do governo federal para enfrentamento dos desafios nacionais:

Testimonies

Our senior executives testified 22 times on our Goal 3 work, meeting the FY 2023 target of 22. Among the Goal 3 testimony topics covered were the need to (1) address DOD's long standing financial management issues and (2) implement GAO recommendations to help address challenges at Commerce, DOE and EPA. (See table 8 for selected testimony topics by goal.) We set our FY 2024 target for testimonies for Goal 3 at 22 based on experience in recent years.

Example of Goal 3's Testimonies

Addressing the Nation's Fiscal Health: We testified in June 2023 about our longstanding concerns about the nation's unsustainable fiscal path, the fiscal risks of debt limit impasses, and what Congress could do to address these challenges. For example, debt held by the public is projected to grow at a faster pace than the size of the economy—it is projected to reach a historical high of 106% of GDP within 10 years. We have been calling for a plan to address these concerns since 2017. Our work has identified several components of an effective fiscal plan, such as incorporating a debt-to-GDP target. (UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, 2023, p. 79)

4.2 OBJETIVO 2: SER UMA ORGANIZAÇÃO MODELO ATRAVÉS DO EXEMPLO

Agora serão abordados os indicadores referentes à perspectiva de Liderar pelo Exemplo, conforme a perspectiva 2-A, em conexão com a estratégia de Capacidade Operacional no modelo de Moore.

Quadro 15 - Objetivo 2 da INTOSAI P-12 - Perspectiva 2-A

Perspectiva:	Liderar pelo Exemplo (2-A)
Estratégia de Moore:	Capacidade Operacional

Fonte: Elaboração própria, com base em Cordery e Hay (2019)

De acordo com a revisão bibliográfica promovida por Cordery, as pesquisas neste aspecto consideram elementos como aplicar a si próprio o critério adotado na avaliação dos órgãos auditados. Outro fator a ser considerado é a submissão dos servidores a um código de ética, além de manter uma equipe bem treinada e qualificada.

Importante também é manter-se atualizado em relação às técnicas de auditoria atuais. Há citações também a trabalhos que indicam a importância de a ISC contribuir para o debate público e para a prestação de serviços públicos mais alinhados com as necessidades dos cidadãos.

Outros indicadores de liderar pelo exemplo incluem velocidade de produção do relatório anual de auditoria, número de recomendações aceitas, custos da auditoria e até a coleta de opiniões dos próprios jurisdicionados. A publicação de um relatório anual e plano anual de auditoria são outras medidas consideradas importantes.

Todos esses indicadores propostos parecem estar alinhados a uma ideia central: transparência. A lógica subjacente a esse objetivo é: para que a ISC lidere pelo exemplo, ela própria deve estar submetida aos mesmos escrutínios a que submete seus órgãos auditados.

Nesse sentido, o TCESP possui uma série de práticas que legitimam a sua capacidade de liderar pelo exemplo, de acordo com os parâmetros indicados na pesquisa. Alguns deles estão previstos em normas constitucionais e legais. Outros são iniciativas surgidas ao longo dos anos, frutos de boas práticas identificadas e incorporadas ao dia a dia da Instituição.

Com relação ao TCESP ser ele mesmo objeto de escrutínio, há previsão na Constituição do Estado, bem como na Lei Orgânica da Instituição, da elaboração e expedição de relatórios trimestrais e anuais que devem ser submetidos a apreciação da Assembleia Legislativa do Estado.

Artigo 33 - O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete:

(...)

§3º - O Tribunal encaminhará à Assembleia Legislativa, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

Artigo 36 - O Tribunal de Contas prestará suas contas, anualmente, à Assembleia Legislativa, no prazo de sessenta dias, a contar da abertura da sessão legislativa.(SÃO PAULO (ESTADO), 1989)

A publicação de sua execução orçamentária também está prevista na Constituição do Estado de São Paulo:

Artigo 170 - O Poder Executivo publicará e enviará ao Legislativo, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

(...)

§2º - Os Poderes Judiciário e Legislativo, bem como o Tribunal de Contas e o Ministério Público, publicarão seus relatórios, nos termos deste artigo. (SÃO PAULO (ESTADO), 1989)

Ademais, os relatórios trimestrais do Tribunal de Contas apresentam dados sobre a execução do orçamento.

O Portal de Transparência do Tribunal¹² também oferece uma ampla gama de informações cruciais para a transparência pública. Entre os dados disponíveis estão Demonstrações Contábeis, Demonstrativo do Fundo Especial de Despesa, Despesa e Despesa Detalhada, Execução Orçamentária, Gestão Fiscal, Ordem Cronológica de Pagamentos, Receita e Receita Detalhada, além de Repasses e Transferências Financeiras. Essas informações permitem um acompanhamento detalhado da gestão financeira e orçamentária do Tribunal, promovendo maior *accountability* e possibilitando que cidadãos, pesquisadores e gestores públicos tenham acesso a dados essenciais para a análise e avaliação da administração do TCESP.

Quanto à auditoria da própria atuação do TCE, a pesquisa utiliza o indicador *Clean Audit Report*, entendido como um relatório de auditoria que demonstra a integridade e correição das demonstrações orçamentárias e contábeis da instituição. Embora, como salientado, os relatórios trimestrais do TCESP compartilhem dados orçamentários, o relatório de auditoria sobre a própria atuação do Tribunal é apreciado em processo específico, instruído pelas equipes de fiscalização e distribuído a Conselheiro Relator, que o submete a julgamento à Câmara a qual estiver vinculado. Posteriormente, o relatório e voto aprovados são submetidos à Assembleia Legislativa do Estado.

O processo de apreciação das contas do Tribunal é disponibilizado para consulta pública, porém exige que o interessado acesse o sistema institucional de processo eletrônico e – caso não tenha o número dos autos – efetue buscas com base na conjunção de uma série de parâmetros. Para aperfeiçoar a entrega de valor por meio do compartilhamento desses dados, o conteúdo dos autos poderia ser disponibilizado em local de fácil acesso, inclusive com informações sobre a apreciação conduzida pela ALESP, conforme o artigo 19 da Constituição do Estado de São Paulo.

Artigo 19 - Compete à Assembleia Legislativa, com a sanção do Governador, dispor sobre todas as matérias de competência do Estado, ressalvadas as especificadas no artigo 20, e especialmente sobre:

(...)

XXVI - apreciar, anualmente, as contas do Tribunal de Contas. (SÃO PAULO (ESTADO), 1989)

¹² SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Portal da Transparência**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2024. Disponível em: <https://www4.tce.sp.gov.br/transparencia/>. Acesso em: 15 maio 2024.

De acordo com pesquisas realizadas no site da Alesp, os últimos decretos legislativos exarados para aprovar as contas do TCESP datam de 2012¹³ e 2011¹⁴.

Assim, por ora, poderiam ser disponibilizados ao menos o resultado que o TCESP produz em relação à apreciação de suas próprias contas, acrescentando-se posteriormente os respectivos decretos legislativos, a depender de sua edição por parte da Alesp.

Sobre a qualidade de sua equipe e da governança, o Tribunal possui um programa de bolsa de estudos que prevê o custeio de parte dos gastos dispendidos com cursos de doutorado, mestrado, graduação e extensão¹⁵. Ademais, conduz há mais de 20 anos Ciclo de Aperfeiçoamento de Pessoal (CAAPEFIS)¹⁶, além de produzir oficinas e eventos específicos para compartilhar conhecimento e promover a qualificação de seu público interno. Como exemplo, indicadores relacionados ao tema poderiam demonstrar o número de auxílios-bolsa concedidos, bem como a quantidade de cursos, palestras e *workshops*, acompanhada do número de servidores impactados. Eventualmente, poder-se-ia divulgar o número de servidores envolvidos nos programas de mestrado oferecidos pelo Tribunal, ou mesmo, de forma mais geral, a quantidade daqueles envolvidos em ações de pós-graduação e pesquisa.

Quanto ao prazo para elaboração de relatórios e emissão de decisões, o TCESP disponibiliza a todos os interessados, mensal e anualmente, informações sobre a movimentação de processos em tramitação em suas diversas unidades, como Cartórios e Gabinetes de Conselheiros e Auditores¹⁷. Hoje, são apresentados dados de quantidade de processos, aos quais poderiam ser acrescentadas informações sobre o

¹³ Decreto Legislativo nº 2.457, de 21/10/2013

¹⁴ Decreto Legislativo nº 2.456, de 21/10/2013

¹⁵ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Resolução nº 4/2019 - Regulamenta a concessão de Auxílio-Bolsa de Estudos para qualificação técnica e aperfeiçoamento dos recursos humanos do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), e dá outras providências**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/legislacao/resolucao/concessao-auxilio-bolsa-estudos-0>. Acesso em: 15 maio 2024.

¹⁶ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **CAAPEFIS reúne mais de 800 servidores para debater inovação no centenário do TCESP**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2024. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-caapefis-reune-mais-800-servidores-para-debater-inovacao-centenario-tcesp-0>. Acesso em: 15 maio 2024.

¹⁷ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Comunicado SDG nº 12/2024 - Estatísticas de Movimentação de Processos em Tramitação**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2024. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/legislacao/comunicado/estatisticas-movimentacao-processos-tramitacao-11>. Acesso em: 15 maio 2024.

tempo de tramitação, para uma avaliação mais clara da eficiência processual, contribuindo para a transparência e a melhoria contínua dos serviços prestados.

Quanto à governança, o TCESP possui processos implementados para mensuração dos objetivos especificados em seu planejamento estratégico, com a avaliação de indicadores-chave como o grau de alinhamento das unidades organizacionais, a taxa de cumprimento das metas, a execução dos projetos estratégicos e o impacto das iniciativas. No entanto, existe a possibilidade de aprimorar a transparência e comunicação dessas informações, estruturando uma forma de tornar esses dados acessíveis ao público, por meio da publicação de relatórios periódicos destinados à sociedade em geral. Esses relatórios poderiam incluir detalhes sobre o cumprimento dos projetos e iniciativas estratégicas, proporcionando maior clareza e acessibilidade às informações estratégicas. Dessa forma, o TCESP não apenas fortaleceria a transparência, mas também promoveria um maior engajamento da sociedade, contribuindo para a melhoria contínua da governança e da gestão pública.

Ainda há menção há divulgação de valor por meio de uma estratégia ambiental e resultados de programa de sustentabilidade. Tal indicador não foi discutido em profundidade nas pesquisas de Cordery e Hay, mas surgiu na tabela resumo dos indicadores, apresentada ao final do trabalho. De qualquer forma, nesse contexto, o TCESP colabora com o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) para promover a Agenda 2030 e os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). Desde 2017, um memorando de entendimento facilita essa parceria, renovada até 2026. Como resultado, o Observatório do Futuro do TCESP foi criado para ajudar o Estado e as Prefeituras na implementação da Agenda 2030, bem como monitorar tal progresso. O núcleo de monitoramento dos ODS desenvolve estudos, capacitação de servidores e sistematização de dados e boas práticas. Uma cartilha explica os ODS e orienta prefeitos e o governo estadual.(SÃO PAULO (ESTADO), 2024a)

Quadro 16 - Indicadores Propostos - Perspectiva de Liderar pelo Exemplo (2-A)

Código	Medidas de Desempenho
2A-1	Publicação e Acesso a Relatórios: relatórios anuais e trimestrais publicados e submetidos à Assembleia Legislativa no prazo, incluindo a facilidade de acesso aos processos de contas e documentos orçamentários no Portal de Transparência.
2A-2	Desenvolvimento Profissional dos Servidores: número de auxílios-bolsa concedidos, cursos, palestras, <i>workshops</i> e eventos de capacitação realizados, e o número de servidores impactados.
2A-3	Velocidade e Efetividade das Auditorias e Decisões: tempo médio para a produção e publicação do relatório de auditoria e das decisões exaradas pelo Tribunal.
2A-4	Implementação e Monitoramento do Plano Estratégico: apresentação dos objetivos, iniciativas e projetos estratégicos, com acompanhamento do atingimento das metas estabelecidas.
2A-5	Implementação e Monitoramento da Agenda 2030: número de projetos e iniciativas alinhados com os ODS, capacitações sobre a Agenda 2030, e estudos e relatórios do Observatório do Futuro do TCESP.

Fonte: Elaboração própria, com base em Cordery e Hay (2019)

Passa-se agora à discussão dos indicadores relacionados à perspectiva de Criar Confiança, em alinhamento com a estratégia de Legitimidade e Suporte no modelo de Moore.

Quadro 17 - Objetivo 2 da INTOSAI P-12 - Perspectiva 2-B

Perspectiva:	Criar Confiança (2-B)
Estratégia de Moore:	Legitimidade e Suporte

Fonte: Elaboração própria, com base em Cordery e Hay (2019)

Dos artigos revisados e mencionados na pesquisa de Cordery e Hay, a diferença entre as perspectivas "Liderar pelo Exemplo" e "Criar Confiança" não está muito clara. Como já salientado, no caso de "Liderar pelo Exemplo", os indicadores associados dizem respeito à publicação de relatórios de atividades e estratégicos, informações relativas ao orçamento, capacitação do corpo de servidores, qualidade da estrutura técnica e ações relacionadas a programas de desenvolvimento sustentável.

No quadro “Construir Confiança”, os indicadores selecionados parecem estar orientados à qualidade dos processos de auditoria e à visão que as demais instituições possuem em relação à entidade de auditoria. No entanto, os estudos apontados como marco referencial tratam de aspectos que se confundem com a ideia apresentada na seção anterior, em especial aqueles que mencionam que a ISC deve se submeter a um escrutínio externo.

Como outro exemplo de confusão, no tópico relacionado à “Liderar pelo Exemplo”, menciona-se estudo que argumenta que as auditorias são mais robustas e valiosas quando incluem novas técnicas, como pesquisa de usuários, grupos focais e grupos de interesse externos. Basicamente, o mesmo argumento é utilizada no âmbito do “Construir Confiança”, ao apontar exemplos como a abertura do planejamento da auditoria à colaboração de *stakeholders*, como no caso da ISC da Jamaica, que utilizou subsídios de parceiros, mediante a formação de grupos focais, para o planejamento e trabalho de campo de suas auditorias de performance. Aliado a essa abordagem, cita-se ainda prática da ISC da Polônia, que em 2012 congregou 18 painéis de *experts* para obter sugestões e subsídios durante e depois de auditorias.

Para fins deste trabalho – e com base nos principais elementos selecionados como indicadores - consideraremos que o aspecto “Liderar pelo Exemplo” trata de submeter as atividades e os resultados do Tribunal ao escrutínio externo, como no caso do envio de relatórios periódicos à Assembleia Legislativa.

Já no caso do “Construir Confiança”, a ideia geral está relacionada a submissão dos processos e parâmetros de auditoria (operações) utilizados pelo TCESP à revisão de outras instituições, como forma de avaliar se estão de acordo com as melhores práticas, bem como eventual dialeticidade existente entre jurisdicionados e o Tribunal, a contribuir para os trabalhos de auditoria.

No âmbito do TCESP, um exemplo de submissão ao *peer review* é participação da Corte no Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC), desenvolvido pela Atricon e um dos pilares do programa de qualidade da entidade. O TCESP participa da iniciativa desde 2015, tendo sido avaliado nos anos de 2017, 2019 e 2022.

No âmbito do MMD-TC, os indicadores que podem apoiar essa revisão encontram-se nos QATCs 8 a 13, que abordam o planejamento de auditoria, o controle

de qualidade das auditorias e, especificamente, a auditoria de conformidade, auditoria operacional, auditoria financeira e controle externo concomitante.

Os seguintes princípios da ISSAI P-12 cuidam do tema:

SAls should manage their operations economically, efficiently, effectively and in accordance with applicable laws and regulations, and report publicly on these matters, as appropriate. (Principle 8.4)

SAls should be subject to independent external scrutiny, including external audit of their operations, and make available these reports to stakeholders. (Principle 8.5)

(...)

SAls should periodically submit their performance to independent review, for example peer review. (Principle 9.2)

(...)

SAls should assess organisational risk on a regular basis and supplement this with appropriately implemented and regularly monitored risk management initiatives, for example through an appropriately objective internal audit function. (Principle 9.4) (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI), 2019a)

Alguns elementos discutidos nessa perspectiva são encontrados na norma ISSAI 3000¹⁸, que trata de boas práticas para a realização de auditorias operacionais. No TCESP, tais auditorias são primordialmente conduzidas no âmbito da avaliação das Contas do Governo do Estado, tendo como objeto programas e políticas públicas do governo estadual¹⁹.

A ISSAI 3000 (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI), 2019b) também prevê a participação do jurisdicionado na fase de planejamento da auditoria operacional, discutindo os critérios adotados, embora a responsabilidade final de seleção seja do auditor. No âmbito do TCESP essa discussão pode, eventualmente, ocorrer durante as reuniões de planejamento e execução, embora não existam processos formais prevendo a submissão da matriz de planejamento da auditoria à apreciação do órgão ou entidade auditada.

A ISSAI 3000 também sugere que a entidade auditada deve ter a oportunidade de comentar sobre os achados, conclusões e recomendações antes da emissão do relatório final. Atualmente, essa prática não é formalmente adotada pelo TCESP, o que

¹⁸ No contexto brasileiro, a NBASP 3000, editada pelo IRB, corresponde à ISSAI 3000.

¹⁹ Entre 2016 e 2020 mais de 40 políticas públicas foram avaliadas, compreendendo setores como habitação, educação, saúde, cultura, sistema prisional, saneamento, dentre outros.

representa uma área potencial para incorporação de melhorias na transparência e na inclusão das entidades auditadas na formulação do processo.

Para além disso, embora não tenhamos, além do MMD-TC, um relatório independente capaz de medir a confiança depositada por outras instituições no TCESP, para tentar captar essa espécie de camada de caráter subjetivo, podemos realizar um apanhado das falas dos mandatários e outras autoridades de poderes e órgãos autônomos federais e estaduais, que se manifestaram por ocasião da solenidade dos 100 anos do TCESP:

Governador Tarcísio de Freitas: (...) os nossos secretários estão aqui em peso e eu acho que todo mundo já reparou. E o presidente Renato tinha feito essa observação e está em peso para dizer também muito obrigado, para dizer que a gente aprecia que a gente é grato pela política de portas abertas. A gente é grato pelas orientações constantes. A gente é grato por ter um tribunal que constrói conosco, que tenta construir saída para os nossos problemas, que tenta nos ajudar. Um Tribunal, sem dúvida nenhuma, que está na vanguarda das Cortes de Contas e por isso o nosso reconhecimento. Um Tribunal que conquistou essa excelência ao longo do tempo e que sem dúvida nenhuma está pronto para o futuro, está pronto para os desafios de agora e de sempre. Está pronto para os próximos 100 anos. Está pronto para os desafios impostos pela transição energética, os desafios impostos pelas mudanças climáticas, os desafios impostos pela digitalização e desmaterialização de documentos, os desafios impostos pela mudança da demografia, pelo envelhecimento da população que vai impor um desafio aos Estados. A gente tem que discutir a mudança demográfica. A gente vai ter que discutir, sem dúvida nenhuma, a pressão que virá sobre os serviços de saúde, entre outros temas. E a gente está falando de um tribunal importante para nós. E não é só falar da fiscalização, das auditorias de natureza contábil, orçamentária, financeira, patrimonial, operacional. A gente não está falando só dos registros dos atos de aposentadoria. A gente não está falando só das apreciações de contas. A gente não está só falando aqui de *accountability*. A gente está falando, de fato de um tribunal que se tornou um pilar essencial para o nosso Estado Democrático de Direito, assim como outras instituições. E a gente tem o orgulho de dizer sempre que em São Paulo as instituições funcionam e atuam de forma independente e harmônica. Isso nos dá um grande orgulho. Isso também é um legado que foi construído ao longo do tempo. A gente está falando de um Tribunal que é importante para a democracia, porque garante dois pilares fundamentais para o seu exercício: o pilar da representatividade, que é um pilar que respeita a vontade da maioria, que respeita as decisões que são tomadas e ajuda a construir caminhos; e o pilar da promoção da justiça social. Então, parabéns ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Parabéns aos seus membros e aos seus servidores. Muito obrigado pelo serviço que vocês prestam ao nosso Estado de São Paulo e porque não dizer, ao nosso Brasil. E que venham os próximos 100 anos. Eu não vou estar aqui não. O ministro Alexandre disse que quer estar aqui nos próximos 100 anos. Mas enfim, parabéns para vocês, Muitas felicidades, sejam felizes. (EVENTO DO CENTENÁRIO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO NO MEMORIAL DA AMÉRICA LATINA, 2024)

Vice-Presidente da República Geraldo Alckmin: Estimado Presidente do Tribunal de Contas do Estado, Renato Martins Costa, Governador Tarcísio de Freitas, Presidente Michel Temer, Autoridades aqui já nominadas, querida

Conselheira Cristiana de Castro Moraes, amigas e amigos. Como aqui bem lembrou o ministro Alexandre de Moraes, quero que, mediante uma vigilância ativa, seja punida a infidelidade e garantida a utilização legal dos fundos públicos. Com essas palavras, que se acham até hoje esculpidas em mármore sobre sua sepultura, nos *Les Invalides*, em Paris, Napoleão confiou ao Tribunal de Contas o cuidado de controlar o uso dos fundos públicos e, em particular, o de julgar as contas públicas. O poder público é exercido em nome do povo e aqueles que o exercem devem prestar contas de suas decisões e ações. Esta é uma regra básica do Estado Democrático de Direito que resume o que há de mais essencial nas relações humanas a confiança. Prestar contas é o encargo do poder público. Com o direito de fazer vem o dever de responder, responder pelo que se faz, garantir que as ações e decisões dos órgãos e agentes públicos estejam de acordo com as leis e os regulamentos e que os recursos públicos sejam utilizados de forma eficiente e eficaz. Sempre foi uma preocupação social. São hoje os Tribunais de Contas sinônimo de controle, responsabilidade, transparência e fiscalização. Graças a sua atuação, erros, fraudes e desperdícios de recursos são prevenidos. A probidade, a regularidade e a fiel execução orçamentária são compensadas. Não foge à regra o nosso valoroso e centenário Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Renato. 100 anos não são pouca coisa. E o melhor de tudo, amigos, conselheiros, procuradores e servidores, é que olhando para estes 100 anos já percorridos, podemos com muito orgulho dizer que o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo parece muito bem para a idade que tem. E este é um atributo que a longevidade reserva a poucos. O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo não envelheceu. Ele se engrandeceu pela sua formidável capacidade de se adaptar ao tempo. Quero também destacar a brilhante atuação coordenada com o Ministério Público de Contas e a Procuradoria Geral do Estado, que tem valorizado ainda mais o papel institucional da Corte, merecendo seus dignos ilustres membros toda a nossa gratidão pelo seu trabalho. E para tudo isso funcionar, o investimento na capacitação, no aperfeiçoamento de seu grande e valoroso quadro de servidores, por meio da Escola Paulista de Contas Públicas e da permanente promoção de cursos, palestras, conferências, seminários, demonstra que hoje nosso centenário Tribunal não parou no tempo, mas tem se antecipado a ele. Acho que foi de Confúcio a seguinte opinião: se você pensa em termos de um ano, plante uma semente; se em termos de dez, plante árvores; se for em termos de 100 anos, ensine as pessoas. Pois bem, nestes 100 anos, o Tribunal de Contas de São Paulo ensinou muita coisa a muita gente e eu posso, com autoridade dizer ainda afinal, já fui um de seus jurisdicionados que levei muitos ensinamentos daqui. Dizem que a prestação de contas é uma cautela. A mim sempre pareceu que cautela fosse a conferência de contas. A prestação de contas é, na verdade, uma prova de juízo. De fato, a prestação de contas envolve dois juízos: o juízo do jurisdicionado, pela sua capacidade de avaliar e discernir as coisas, a agir com bom senso no trato da coisa pública, com responsabilidade no uso dos recursos e respeito às normas; e o juízo deste tribunal, que é a quem compete apreciar e julgar. As falhas do primeiro juízo encontram no segundo a reparação que a sociedade espera. Essa reparação é um benefício também para o administrador, pois o ajuda a bem cumprir a função para a qual foi eleito ou designado. Somos todos testemunhas de que o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo tem honrado a sua missão e tornado a administração pública paulista não apenas mais séria, transparente e confiável, mas também mais eficiente, prestativa e produtiva. Devemos muito ao seu papel institucional no controle externo da Administração Pública. Aos eminentes Conselheiros, dignos Procuradores e competentíssimo corpo técnico e de servidores dessa egrégia Corte. Nosso muito obrigado. Bom trabalho!" (EVENTO DO CENTENÁRIO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO NO MEMORIAL DA AMÉRICA LATINA, 2024)

Quadro 18 - Indicadores Propostos - Perspectiva de Criar Confiança (2-B)

Código	Medidas de Desempenho
2B-1	Revisão por pares – estudar formas de divulgar o resultado da avaliação do MMD-TC, em especial dos indicadores que tratam de procedimentos de auditoria.
2B-2	Auditoria Operacional Participativa – estudar e desenvolver formas de permitir e mensurar a participação dos jurisdicionados no planejamento das auditorias operacionais.

Fonte: Elaboração Própria, com base em Cordery e Hay (2019)

4.3 OBJETIVO 3: DEMONSTRAR CONTÍNUA RELEVÂNCIA AOS CIDADÃOS, PARLAMENTO E OUTROS STAKEHOLDERS.

Dentro desse objetivo, passamos, agora, a examinar a perspectiva de “Independente e Objetivamente Apoiar Reformas”. Nela, é avaliada a capacidade do Tribunal de Contas atuar como uma fonte confiável para oferecer avaliações independentes e objetivos que apoiem a promoção de mudanças benéficas no setor público. Um amplo arco de indicadores pode ser pensado a partir dessa premissa (Quadro 17).

Quadro 19 - Objetivo 3 da INTOSAI P-12 - Perspectiva 3-A

Perspectiva:	Independente e Objetivamente Apoiar Reformas (3-A)
Estratégia de Moore:	Valor Público

Fonte: Elaboração própria, com base em Cordery e Hay (2019)

3A-1 - Valor de recursos públicos (orçamento) sob supervisão: um primeiro indicador poderia ser o valor de recursos públicos orçamentários sob supervisão do TCESP, como forma de demonstrar a magnitude financeira da fiscalização exercida pelo Tribunal. Ainda que somente uma pequena parcela (espera-se) seja objeto de obrigações de ressarcimento, a lógica e argumentos já expostos confirmam que é natural que seja assim. Afinal, apostar em obrigações de ressarcimento como sinal de benefícios retornados à sociedade pode transmitir a ideia de que a auditoria opera sob o princípio “quanto pior, melhor”, quando, na verdade, o

ideal é que os recursos públicos sob supervisão sejam traduzidos em bens e serviços à população sem quaisquer irregularidades ou malversação.

Atualmente, o TCESP possui 3.176 órgãos jurisdicionados (1.987 municipais e 1.189 estaduais), supervisionando um orçamento total de R\$ 513 bilhões, aproximadamente (estadual: R\$ 309 bilhões; municipais: R\$ 204 bilhões).

3A-2 - Número de auditorias concluídas e pontualidade: outro indicador proposto é o número de auditorias realizadas e sua pontualidade, bem como o número de relatórios sem identificação de irregularidades.

A revisão de literatura indicou que, neste caso, as ISCs têm utilizado indicadores como o número de relatórios elaborados, ou mesmo o número de auditorias realizadas. Os indicadores inicialmente foram descritos como integrantes da perspectiva de garantir a *accountability* do setor público, mas, no resumo, foram atribuídos à perspectiva de independente e objetivamente apoiar reformas.

São mencionados exemplos de ISCs que informam quantidade de relatórios apresentados ao parlamento (ou ao órgão competente), ou incluem em seu relatório anual o número de auditorias realizadas e sua pontualidade (por exemplo, Bangladesh, Canadá, Hungria, Reino Unido), bem como o número de relatórios sem ressalvas emitidos (por exemplo, Nova Zelândia, Turquia). As ISCs também mencionam indicadores como os que apontam se a qualidade dos relatórios financeiros do setor auditado melhorou (por exemplo, Estônia), mostrando o impacto das ações auditoria.

No caso do TCESP, o Tribunal já informa, por exemplo, o número de auditorias realizadas em seu relatório trimestral prestado à Alesp, dados que também poderiam ser apresentados à sociedade por meio de um painel.

3A-3 - Processos autuados em relação a órgãos jurisdicionados: o indicador mediria a abrangência da atuação do TCESP, calculando o número de processos autuados em relação aos órgãos jurisdicionados. A fórmula é a divisão do número total de processos autuados pelo número total de órgãos jurisdicionados. Valores altos indicam fiscalização intensa, enquanto valores baixos sugerem cobertura limitada.

3A-4 - Número de relatórios sem identificação de irregularidades: outro ponto que a pesquisa apresenta como medida de valor público é a prática de demonstrar a melhoria na qualidade de prestação de contas por parte dos gestores públicos. De fato, não restou claro o que este ponto em específico da pesquisa quis transmitir, talvez por estar embasado no modelo de funcionamento de auditorias gerais (*Westminster*). Tentando compreender a essência do indicador – tendo como contexto as atribuições do TCESP – talvez a ideia subjacente seja medir a contribuição do Tribunal para a melhoria das práticas de prestação de contas por parte do gestor aos órgãos de controle, quantificando aquelas julgadas em perfeita conformidade.

3A-5: Número de relatórios apresentados ao parlamento ou órgão competente: indicador associado às competências coadjuvantes do Tribunal, pelas quais presta apoio ao Poder Legislativo municipal e estadual mediante a emissão de pareceres a respeito das contas de governo das Prefeituras e do Governo do Estado. Por meio dele, o cidadão poderia acompanhar os pareceres com trânsito em julgado, por exercício, devidamente encaminhado às Câmaras Municipais e à Assembleia Legislativa, para julgamento.

3A-6: Número de recomendações aceitas e implementadas pelo jurisdicionado: de acordo com a revisão de literatura, outro indicador de valor é o número de recomendações aceitas e implementadas pelo jurisdicionado. Alguns estudos apoiam a adoção do indicador partindo da premissa de que a incorporação de recomendações expedidas pelos auditores trará automaticamente melhorias nas organizações auditadas. Porém, há discussões quanto à legitimidade da perspectiva, uma vez que pode ser difícil identificar a relação causal entre a recomendação e a melhoria observada *a posteriori*, tendo em vista que a mudança pode ser motivada por um amplo leque de fatores.

Algumas organizações superiores de auditoria, como o GAO dos Estados Unidos e o NAO do Reino Unido, emitem recomendações aos seus auditados, cujo cumprimento é utilizado como métrica de sucesso ou indicação de valor entregue. Tais recomendações encaradas como fundamentais para a melhoria contínua da administração pública, pois visam corrigir deficiências identificadas e aprimorar o funcionamento dos programas governamentais. No entanto, vale lembrar que tais instituições produzem predominantemente relatórios que avaliam performance e,

naturalmente, as recomendações possuem natureza de indicar pontos de atenção em procedimentos, programas e políticas públicas.

No contexto do TCESP, as recomendações emitidas abordam aspectos de conformidade e atendimento às previsões legais e às instruções do Tribunal, abrangendo ainda, por exemplo, prestação inadequada de serviços públicos. Quanto a esse último ponto, podem envolver questões como a falta de planejamento e diagnóstico adequados para a implementação de determinada política pública. No entanto, respeitando a discricionariedade do gestor, o objetivo é indicar o que deve ser atendido, sem interferir no "como" as ações serão executadas.

O atendimento às recomendações expedidas pelo Tribunal é verificado nos relatórios de contas anuais dos órgãos jurisdicionados, abrangendo os dois últimos exercícios.

Figura 16 - Acompanhamento das Recomendações no Relatório de Fiscalização

F.2. ATENDIMENTO À LEI ORGÂNICA, INSTRUÇÕES E RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

No que se refere às recomendações desta Corte, haja vista os dois últimos exercícios tempestivamente apreciados, verificamos que, no exercício em exame, o órgão descumpriu as seguintes:

Exercício 2018	TC	DOE	Data do Trânsito em julgado
Recomendações:			
<ul style="list-style-type: none"> - Aperfeiçoar a elaboração das peças de planejamento, estabelecendo indicadores que permitam a real aferição do desempenho; - Estabelecer limite para a abertura de créditos suplementares em linha com a inflação esperada para o exercício, conforme Comunicado SDG nº 29/10; - Recolha tempestivamente os encargos sociais; - Estabelecer corretamente as atribuições e os requisitos de escolaridade dos cargos em comissão, dando cumprimento ao art. 37, V, da Constituição Federal e às recomendações desta E. Corte; - Aprimore os mecanismos de cobrança da Dívida Ativa, consoante o Comunicado SDG nº 23/2013; - Adotar medidas eficazes para melhorar os Índices de Efetividade da Gestão Municipal, observando, para tanto, os questionários setoriais, as metas previstas no Plano Nacional da Educação e os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2.030 da Organização das Nações Unidas; - Eliminar o déficit de vagas em creches; - Promover as adequações necessárias no portal eletrônico para dar pleno atendimento à Lei de Acesso à Informação; - Informar com fidedignidade os dados encaminhados ao Sistema Audesp; - Atender às Instruções e às recomendações desta E. Corte. 			

Fonte: Processo Eletrônico do TCESP

Em relação às recomendações contidas no parecer das Contas do Governador do Estado, seu atendimento, geralmente, é tratado separadamente durante o processo de instrução dos pareceres subsequentes, exceto quando o relator do

exercício corrente solicita à Fiscalização que avalie a implementação das recomendações expedidas em exercícios anteriores.

Sobre as determinações, o estudo de Cordery menciona várias pesquisas que destacam pontos de atenção relevantes, como o nível de concordância do auditado com as recomendações, as taxas mais altas de sucesso quando o auditado já planejava realizar as mudanças indicadas e casos em que os jurisdicionados consideraram baixa a relação de causa e efeito entre a recomendação e a melhoria obtida.

De qualquer maneira, o acompanhamento dessas recomendações poderia ser captado e traduzido em indicadores para demonstrar o valor público, seguindo o exemplo do NAO, que possui um sistema de rastreamento de recomendações acessível a qualquer interessado.

Figura 17 - Recommendations Tracker do NAO

Report Title	Publication Date	Recommendation Text	Page and Paragraph Reference	Lead Bodies	Additional Bodies	Topic	Sub-Topic	Acceptance Status	Implementation Status	Actual / Expected Implementation Date	NAO Confirmation
Network Rail's sale of railway assets	02-05-2019	Before disposing of assets, HM Treasury and the selling department should consider the potential impact of the disposal on wider government policy delivery. Where the impact could be significant, the Department should engage with policy leads in other departments to consider broadening the sale's objectives.	Page 10, paragraph 17, point a	HM Treasury	Department for Transport; Network Rail; UK Government Investments	Commercial and Financial Management; Transport	Asset Sales and Privatisation; Procurement and Contract Management	Accepted	Implemented	Ongoing	Yes
Network Rail's sale of railway assets	02-05-2019	The selling department should engage early with stakeholders that are likely to be (or perceive to be) affected by an asset sale - especially where this is unrelated to the objective of a sale - to reduce the risk of the transaction and allow their views to be considered by other parts of government.	Page 10, paragraph 17, point b	HM Treasury	Department for Transport; Network Rail; UK Government Investments	Commercial and Financial Management; Transport	Asset Sales and Privatisation; Procurement and Contract Management	Accepted	Implemented	Ongoing	Yes
Network Rail's sale of railway assets	02-05-2019	The selling department should consider and document on a timely basis whether contracting with the new owners in areas such as future investment plans and explicit customer protections provides value for money.	Page 10, paragraph 17, point c	HM Treasury	Department for Transport; Network Rail; UK Government Investments	Commercial and Financial Management; Transport	Asset Sales and Privatisation; Procurement and Contract Management	Accepted	Implemented	Ongoing	Yes

Fonte: Recommendations Tracker (NAO - NATIONAL AUDIT OFFICE, 2024)

3A-7: Apoio aos órgãos jurisdicionados: promover aperfeiçoamentos na gestão pública não passa, exclusivamente, pelo atendimento às determinações e recomendações do Tribunal. Outros aspectos podem ser considerados dentro dessa ideia geral, dentre eles o *feedback* dos jurisdicionados, um dos indicadores mencionados na pesquisa.

No entanto, embora a pesquisa tenha apontado em suas conclusões o termo *feedback*, os estudos mencionados como suporte ao indicador indicam que sua essência significa uma relação horizontal de apoio com os órgãos auditados,

promovida por meio de ações ligadas a aprendizado e o oferecimento de orientações práticas. O TCESP possui uma série de iniciativas nesse sentido, como a organização de seminários, a publicação de manuais, os painéis informativos e o IEG-M.

Exemplos são os Ciclos de Debates do TCESP, eventos organizados pela Corte com o objetivo de discutir e debater temas relevantes com agentes políticos, dirigentes municipais, secretários municipais, gestores e lideranças políticas. A ideia fundamental é promover a troca de experiências, o compartilhamento de informações e a capacitação dos participantes, contribuindo para a melhoria da gestão pública e o fortalecimento das relações institucionais entre os órgãos.

Durante os encontros, são abordados temas relacionados ao controle externo, à responsabilidade fiscal, à transparência e à eficiência na aplicação dos recursos públicos. No campo da Educação, por exemplo, um dos temas habitualmente discutidos – considerando também os demais aspectos relacionados – é o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

Os encontros são realizados, anualmente, há 25 (vinte e cinco) anos e consolidaram-se como um importante instrumento do TCESP no âmbito da importante vertente pedagógica. O formato do Ciclo de Debates é estruturado para atender aos 644 (seiscentos e quarente e quatro municípios) do Estado, elegendo-se um número menor (normalmente de 10 a 12 municípios) que atuam como locais onde os encontros são realizados.

A edição de 2023 do Ciclo²⁰ registrou um aumento de 36% na participação de prefeitos, com 409 presentes, em comparação ao ano anterior. Os temas abordados incluíram Nova Lei de Licitações, Terceiro Setor e Planejamento. Além disso, foram abordados temas como o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M), Políticas Públicas e Câmaras Municipais. Os dez encontros do Ciclo ocorreram entre março e setembro de 2023 nos municípios de Presidente Prudente, São José do Rio Preto, São José dos Campos, Sorocaba, Santos, Campinas, Bauru,

²⁰ Presença de Prefeitos no Ciclo de Debates cresce mais de 30% em 2023. **Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**, 2023. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-presenca-prefeitos-ciclo-debates-cresce-mais-30-2023>. Acesso em: 17 de jun. de 2024.

Araraquara, Ribeirão Preto e Araçatuba. Ao todo, 4.271 pessoas participaram das etapas, percorrendo mais de 5,5 mil quilômetros. Prefeitos presentes receberam ainda diagnósticos personalizados de suas cidades com base no IEG-M.

O TCESP também tem papel ativo no apoio a seus jurisdicionados por meio de capacitações específicas. Um exemplo significativo dessa iniciativa é o apoio pedagógico oferecido com a entrada em vigor da nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei nº 14.133/2021).

Em resposta às mudanças trazidas pela nova lei, o TCESP, em parceria com a Fundação Arcadas, ligada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), organizou um ciclo de palestras com o objetivo de elucidar os principais pontos da legislação²¹. Este ciclo incluiu cinco aulas dedicadas a capacitar uma ampla gama de participantes, desde gestores públicos e servidores municipais e estaduais até advogados e acadêmicos de Direito. Os temas tratados nas aulas foram extensivos e cobriram desde “Vigência, âmbito de aplicação e as novas definições da Lei nº 14.133/2021” até “Controle das licitações e dos contratos e das sanções administrativas”. As aulas alcançaram mais de 118 mil visualizações, demonstrando um alto interesse e a necessidade de orientação sobre as novas normativas.

Além do ciclo de palestras, o TCESP expandiu seus esforços de capacitação e orientação a respeito da Nova Lei de Licitações com uma série de encontros presenciais e online, realizados em diversas cidades do Estado, como Araraquara, Registro, Presidente Prudente, Bauru e São José dos Campos²². Esses encontros atraíram a participação de mais de 8 mil pessoas, tanto presencialmente quanto de forma virtual, garantindo que a orientação sobre a nova lei alcançasse um público ainda mais extenso, inclusive os jurisdicionados de outros municípios.

²¹ TCE e Fundação Arcadas iniciam curso sobre Nova Lei de Licitações. **Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**, 2023. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-tce-e-fundacao-arcadas-iniciam-curso-sobre-nova-lei-licitacoes>. Acesso em: 17 de jun. de 2024.

²² **Relatório de Atividades do 4º Trimestre de 2022**. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2022. Disponível em: <https://www4.tce.sp.gov.br/transparencia/relatorio-de-atividades>. Acesso em: 17 de jun. de 2024.

Outro destaque foi a palestra sobre “A importância do diálogo entre a academia e os Tribunais de Contas”²³, que focou nas interações entre as práticas acadêmicas e as aplicadas nos tribunais, esclarecendo dúvidas sobre a pesquisa de jurisprudência nos Tribunais de Contas. Esse evento também marcou o lançamento do livro “Tribunais de Contas em Ação: Estudos de Jurisprudência em Licitações e Contratos Públicos”, uma contribuição significativa para o entendimento aprofundado das práticas jurídicas no setor público.

Reforçando ainda mais esse compromisso educativo, o TCESP realizou cinco encontros técnicos com servidores das universidades paulistas, também abordando a Nova Lei de Licitações²⁴. Esses encontros foram projetados para discutir, especificamente, as implicações da nova lei para as instituições de ensino superior, abordando temas críticos relacionados à aplicação das normas de licitações e contratos dentro do contexto acadêmico. Essas sessões visaram equipar os servidores universitários com o conhecimento necessário para navegar nas complexidades da nova legislação, garantindo, assim, que as universidades também se alinhem com as práticas de contratação pública mais transparentes e eficientes.

As iniciativas do TCESP nesse campo exemplificam como a instituição não apenas atua como um órgão de controle, mas também como um facilitador educacional, contribuindo para a adequada implementação das leis e promovendo uma gestão pública transparente e eficiente. Por meio desses programas de orientação e capacitação, o TCESP reforça seu compromisso com a melhoria contínua da administração pública e com o fortalecimento das capacidades dos servidores e gestores públicos jurisdicionados.

O TCESP também desempenha uma função orientativa por meio de seus manuais, elaborados para guiar os gestores públicos em temas de interesse. Atualizados conforme as mudanças na legislação e as principais decisões jurisprudenciais, esses manuais oferecem orientações sobre boas práticas para a

²³ **Licitações e contratos: jurisprudência são tema de evento no TCESP**. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2023. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-licitacoes-e-contratos-jurisprudencia-sao-tema-evento-tcesp>. Acesso em: 17 de jun. de 2024.

²⁴ **Série Encontros Técnicos debaterá impacto da Nova Lei de Licitações em universidades paulistas. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**, 2023. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-serie-encontros-tecnicos-debatera-impacto-nova-lei-licitacoes-universidades-paulistas>. Acesso em: 17 de jun. de 2024.

prestação de contas, cumprimento da legislação, além de abordarem a gestão financeira e orçamentária.

As áreas de interesse cobertas pelos manuais do TCESP incluem Controle Interno, Indicadores de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M), Previdência (IEG-Prev), Terceiro Setor, Administração Indireta do Estado, Conselhos Municipais de Saúde, Licitações e Contratos, Previdência Municipal, Novo Fundeb, Gestão Financeira de Prefeituras e Câmaras Municipais, e Orientação aos Membros do Conselho do Fundeb.

Figura 18 - Exemplos de Manuais do TCESP



Fonte: Portal de Manuais do TCESP (SÃO PAULO (ESTADO), 2024b)

O TCESP também desenvolveu, em 2015, o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M)²⁵. O indicador busca medir a eficiência das 644 prefeituras paulistas, com foco em infraestrutura e processos, avaliando a eficiência das políticas

²⁵ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M)**. Disponível em: <https://iegm.tce.sp.gov.br/>. Acesso em: 17 de jun. de 2024.

públicas em sete dimensões essenciais da administração: Saúde, Planejamento, Educação, Gestão Fiscal, Proteção aos Cidadãos (Defesa Civil), Meio Ambiente e Governança em Tecnologia da Informação.

A ferramenta oferece subsídios tanto para a ação fiscalizatória do controle externo quanto para a sociedade, promovendo a transparência. Os resultados obtidos pelo IEG-M produzem informações utilizadas por prefeitos e vereadores para corrigir rumos, reavaliar prioridades e consolidar o planejamento dos municípios. Além disso, o IEG-M permite que os gestores públicos avaliem a qualidade dos gastos municipais e a eficácia das políticas públicas, ajustando suas estratégias de acordo com os resultados obtidos, melhorando a gestão pública e beneficiando diretamente a sociedade.

Por outro lado, a própria população também pode utilizar o IEG-M como instrumento de controle social, avaliando a eficiência das políticas implementadas pelos gestores e exercendo sua cidadania de forma mais ativa, ao cobrar melhorias e maior eficiência na administração pública. Dessa forma, o IEG-M contribui para fortalecer a participação cidadã no processo de governança.

Quadro 20 - Indicadores Propostos – Independente e Objetivamente Apoiar Reformas (3-A)

Código	Medidas de Desempenho
3A-1	Valor de recursos públicos (orçamento) sob supervisão: mede o total de recursos públicos, em termos de orçamento, que estão sob a supervisão do TCESP, refletindo a magnitude financeira da fiscalização exercida pelo Tribunal.
3A-2	Número de auditorias concluídas e pontualidade: avaliar a capacidade do TCESP de realizar auditorias de forma eficiente e dentro do prazo estabelecido, demonstrando a eficácia do Tribunal em sua função de supervisão.
3A-3	Processos autuados em relação a órgãos jurisdicionados: este indicador mede a abrangência da atuação do TCESP, por meio do número de processos autuados em relação aos diferentes órgãos jurisdicionados.
3A-4	Número de relatórios sem identificação de irregularidades: Indicar a qualidade da gestão pública ao destacar a ausência de irregularidades nas auditorias realizadas, refletindo a efetividade do controle prévio e preventivo do TCESP.

3A-5	Número de relatórios apresentados ao Parlamento ou órgão competente: informações sobre os pareceres emitidos após apreciação das contas anuais das Prefeituras e Governo do Estado.
3A-6	Percentual de recomendações aceitas e implementadas pelos jurisdicionados: medir a influência do TCESP na melhoria da gestão pública através da implementação de suas recomendações.
3A-7	Apoio aos jurisdicionados: percentual de gestores públicos participantes no Ciclo de Debates; número de acessos e <i>downloads</i> dos manuais e materiais educativos disponíveis no site do TCESP e outros indicadores relacionados ao IEG-M.

Fonte: Elaboração Própria, com base em Cordery e Hay (2019)

Examinaremos, agora, a Perspectiva 3-B, que destaca a Capacidade de Resposta e Voz, alinhada à Capacidade Operacional da estratégia de Moore.

Quadro 21 - Objetivo 3 da INTOSAI P-12 - Perspectiva 3-B

Perspectiva:	Capacidade de Resposta e Voz (3-A)
Estratégia de Moore:	Capacidade Operacional

Fonte: Elaboração Própria, com base em Cordery e Hay (2019)

Nesse campo são analisados aspectos como o relacionamento com *stakeholders* como os jurisdicionados, os cidadãos e a mídia. Os estudos mencionados na pesquisa de Cordery e Hay realçam alguns aspectos centrais, como o papel que a imprensa desempenha ao facilitar a comunicação da entidade de auditoria com os cidadãos, além de indicar e retificar pontos de atenção em diferentes cenários, cumprindo uma função de revisora das informações lançadas pela auditoria, ou mesmo provocando debates no campo político.

3B-1 – Objetivo estratégico para garantir que usuários e gestores encontrem os relatórios de auditoria compreensíveis para apoiar a democracia: a proposta do indicador, conforme apresentada no estudo, visa assegurar que os relatórios de auditoria sejam compreensíveis e que suas considerações agreguem valor aos usuários e gestores públicos. Nesse sentido, é relevante destacar que as ISCs avaliadas estão estruturadas no modelo de *Westminster* e, conforme já discutido, trabalham, principalmente, produzindo relatórios de auditorias de performance e operacionais. Assim, é natural que esses relatórios sejam os mais compreensíveis possíveis, para que os gestores compreendam claramente as recomendações

indicadas, em termos de ajustes a serem implementados nos programas e políticas avaliados.

Nas pesquisas de Cordery e Hay, é destacado, por exemplo, um estudo que concluiu que 44 ISCs não incluem um sumário executivo nos seus relatórios de auditoria, o que os torna difíceis de ler.

No caso do TCESP e dos demais Tribunais Brasileiros, o modelo adotado é o napoleônico, predominando as auditorias de conformidade. Contudo, nada impede que o Tribunal mensure a qualidade de seus relatórios de fiscalização com o propósito de torná-los claros ao gestor. Os gestores sob escrutínio terão todo o interesse em interpretar e considerar as informações da melhor maneira possível, até mesmo para melhor se defender de eventuais irregularidades apontadas.

Nesse aspecto, embora o plano estratégico do Tribunal não contenha um objetivo estratégico exatamente nestes termos, há uma série de outras iniciativas voltadas ao aprimoramento da comunicação das atividades do Tribunal tanto em relação aos cidadãos, como aos gestores públicos, ampliando o conhecimento de ambos sobre as ações e conceitos do controle externo.

Destacam-se, entre essas iniciativas, aquelas voltadas à capacitação de jurisdicionados, em especial membros dos conselhos de participação social. Outra importante iniciativa é a intensificação da comunicação externa junto aos jurisdicionados, à sociedade e a outras partes interessadas, bem como a reestruturação da comunicação interna. A implementação de planos de comunicação interna e externa visa melhorar o engajamento e a disseminação das informações, garantindo que as atividades e atos do Tribunal sejam amplamente conhecidos e compreendidos.

3B-2 – Cobertura Midiática e Comunicação com *Stakeholders*: neste ponto, são destacados estudos que apontam a importância da mídia para facilitar a comunicação com os cidadãos, embora ela não seja o único *stakeholder* com o qual os Tribunais de Contas devem se comunicar de maneira simples e clara. Assim, todos os mecanismos de informação de que dispõe o Tribunal podem ser úteis no sentido de aumento da transparência, ainda que a participação da mídia seja fundamental.

Quanto ao valor público, uma forma proposta para medi-lo compreenderia o número de *releases* ou nível de cobertura midiática logo após a realização de auditorias. A pesquisa, porém, lembra-nos que a mídia não é o único *stakeholder* com o qual a ISC deve se comunicar, enfatizando a ideia de que as informações devem ser compartilhadas de forma clara e simples com todos os *stakeholders*, medida que cumpre dupla função: aumenta a transparência da própria ISC ao tempo em que expande o conhecimento de todos os *stakeholders* com relação à *accountability* do setor público.

Nesse sentido, são fornecidos exemplos como a divulgação dos planos anuais de auditoria; realização de pesquisas; a criação e manutenção de um *website*; mídias sociais, dentre outros.

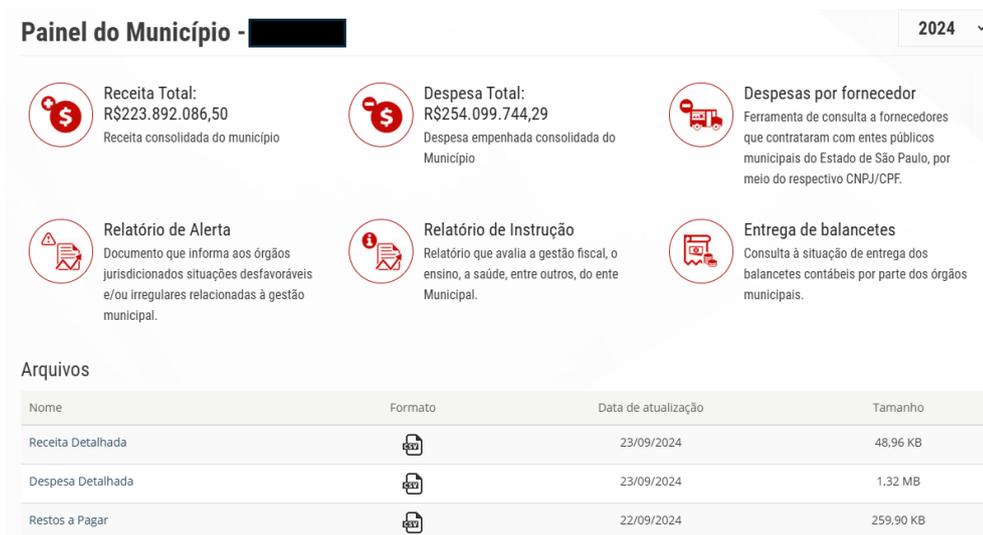
3B-3 – Participação cidadã (as reclamações dos cidadãos direcionam o trabalho): um estudo indicado por Cordery e Hay apresenta como exemplo o portal da ICS do Chile, que possui uma contagem do número de reclamações e sugestões encaminhadas pelos cidadãos, acompanhadas de informações de como elas foram tratadas, tempo de resposta e as ações de auditoria conduzidas como consequência. Há, ainda, menção a outra forma tida como relativamente nova de participação, denominada “*armchair auditor*”, abrangendo a ideia de uma “análise colaborativa de governos”, por meio da análise de dados abertos. A ideia é que os cidadãos possam atuar no exame das informações da maneira que melhor entenderem, sem ao menos a necessidade de se comunicar com a ISC, atuando como uma instância de controle. Ainda no campo da participação cidadã, são mencionados exemplos da ISC peruana, que instituiu um programa de “auditores juvenis”, pelo qual estudantes identificam problemas, formam equipes de supervisão e buscam soluções. Há também registro de um respondente de uma pesquisa conduzida pela ISC mexicana, que sublinhou como o uso da tecnologia auxilia os cidadãos a informar irregularidades e contribuir com sugestões para os trabalhos de auditoria.

A Lei Orgânica do TCESP permite que cidadãos, partidos, associações e sindicatos denunciem irregularidades ao Tribunal de Contas. As denúncias devem ser detalhadas e acompanhadas de provas, conforme os Artigos 110 a 112. As investigações são sigilosas até a confirmação dos fatos e as denúncias podem ser arquivadas apenas após diligências pertinentes.

3B-4 – Transparência Digital - Reconhecer a era digital e impulsionar a transformação dos serviços: com relação a esse indicador, há diversas ações do TCESP que podem ser identificadas como geradoras de valor público. O Portal da Transparência Municipal do TCESP oferece ampla gama de dados abertos, favorecendo a análise colaborativa do governo. Esses dados incluem, por exemplo, informações sobre despesas, receitas, dívida ativa, licitações e contratos coletados de todos os jurisdicionados. Relatórios de despesas públicas detalham valores gastos, finalidades, órgãos responsáveis e datas das transações. Já os dados sobre licitações e contratos fornecem detalhes sobre vencedores, valores contratados e descrições de serviços ou produtos. Ferramentas de visualização de dados e formatos acessíveis, como CSV e PDF, facilitam análises detalhadas e pesquisas acadêmicas.

O portal promove a participação ativa da sociedade na fiscalização e melhoria das práticas governamentais. A disponibilização de dados em formatos abertos fortalece a transparência e incentiva o controle social, elementos essenciais para uma gestão pública eficiente e democrática.

Figura 19 - Portal da Transparência Municipal do TCESP



Fonte: Extraído de <https://transparencia.tce.sp.gov.br/> (SÃO PAULO (ESTADO), 2024c)

Tabela 6 - Exemplos de Dados Disponíveis no Portal da Transparência Municipal

Seção	Número de Dados e Relatórios
Relatório de Alertas	5 relatórios (CSV/PDF)
Despesas	16 relatórios (CSV)
Receitas	16 relatórios (CSV)
RCL Mensal	1 relatório (CSV)
SIAPNET	2 relatórios (CSV)
Dívida Ativa	6 relatórios (CSV)
Licitações e Contratos	80 relatórios (CSV/SQL)
Pareceres	1 relatório (CSV)
Alterações Orçamentárias	5 relatórios (CSV)
Relatório de Atividades	18 relatórios (CSV/)
Resultado das Análises Audep (LRF, Ensino, Saúde)	1 relatório (CSV)

Fonte: Extraído de <https://transparencia.tce.sp.gov.br/> (SÃO PAULO (ESTADO), 2024d)

Grande parte desses dados é coletada pelo Sistema Audep, projeto iniciado em 2003, e que padroniza a prestações de contas dos jurisdicionados, por meio eletrônico, abrangendo dados contábeis e peças de planejamento, atos de pessoal, licitação e contratos e repasses públicos ao Terceiro Setor. Em 2022, o sistema processou mais de 180 mil documentos (estruturados e não estruturados), realizando cerca de 150 mil análises e, com base nelas, emitindo mais de 30 mil alertas sobre possíveis inconsistências.(PROGRAMA CONTROLE EXTERNO 35 - MARCOS PORTELLA MIGUEL, 2023)

O sistema Audep adota mais de 100 regras para validação e consistência dos dados, garantindo uma fiscalização mais eficiente e precisa. Ele também oferece às equipes de fiscalização acesso a mais de 50 painéis de análise, incluindo as de caráter preditivo, que avaliam o comportamento esperado das despesas com base no histórico de execução orçamentária do ente público.

Além disso, o TCESP desenvolve uma série de “Painéis de Acompanhamento” com dados atualizados sobre temas como concessões de rodovias, saneamento básico, obras públicas e gestão de recursos previdenciários. Com essas ferramentas, qualquer cidadão tem acesso direto a informações detalhadas e consolidadas sobre diversos aspectos da administração pública, permitindo que a sociedade monitore, de maneira transparente, a aplicação dos recursos públicos e atue de forma ativa no

controle social. Para os gestores públicos, esses painéis representam fontes de informações estruturadas e consolidadas, para tomada de decisões mais embasada, facilitando a identificação de áreas que demandam atenção e a adoção de providências.

Figura 20 - Painéis do TCESP



Fonte: Extraído de <https://www.tce.sp.gov.br/paineis-tcesp> (SÃO PAULO (ESTADO), 2024e)

Em relação à transformação de serviços, no campo da Inteligência Artificial, o TCESP lançou a ANIA (Assistente Natural com Inteligência Artificial), uma ferramenta inovadora que utiliza tecnologia semelhante ao ChatGPT. A ANIA foi desenvolvida para auxiliar na análise de documentos em PDF, permitindo que servidores façam perguntas específicas, obtenham resumos e organizem conteúdos de maneira estruturada. Esta inovação tem o potencial de aumentar significativamente a eficiência na análise de documentos, ao mesmo tempo em que assegura a segurança e a privacidade dos dados processados.

As possibilidades de uso da ANIA são vastas. Os servidores podem utilizar a ferramenta para analisar grandes volumes de dados de maneira rápida e precisa, o que é especialmente útil em auditorias complexas e processos de fiscalização. Além disso, a ANIA pode ser integrada com sistemas internos do TCESP, como o SEI (Sistema Eletrônico de Informações) e o e-TCESP, promovendo uma maior sinergia entre diferentes plataformas e otimizando os fluxos de trabalho.

A adoção de tecnologias de Inteligência Artificial pelo TCESP demonstra um compromisso com a inovação e a melhoria contínua dos processos administrativos. A ANIA não apenas facilita o trabalho dos servidores, mas também contribui para a transparência e a eficiência do Tribunal. Com a integração de ANIA e outros sistemas, espera-se um aprimoramento significativo na tomada de decisões e na execução de tarefas cotidianas.

O TCESP está também explorando o desenvolvimento de outras ferramentas de IA que possam ser aplicadas em diferentes áreas, visando uma transformação digital abrangente. Essas iniciativas colocam o TCESP em uma posição de destaque entre as instituições públicas no Brasil, evidenciando um compromisso com a adoção de tecnologias de ponta para aprimorar seus serviços e atender melhor à sociedade.

A introdução da ANIA e a exploração de novas tecnologias reforçam a posição do TCESP como uma instituição pioneira na utilização de Inteligência Artificial no setor público. Essas ações não só melhoram a eficiência interna, mas também estabelecem um modelo a ser seguido por outras instituições, promovendo uma cultura de inovação e progresso contínuo.

Quadro 22 - Indicadores Propostos - Capacidade de Resposta e Voz (3-B)

Código	Medidas de Desempenho
3B-1	Objetivo estratégico para garantir que usuários e gestores compreendam os relatórios de auditoria, como forma de apoiar a democracia.
3B-2	Cobertura Midiática e Comunicação com <i>Stakeholders</i>
3B-3	Participação Cidadã
3B-4	Transparência Digital e Dados Abertos

Fonte: Elaboração Própria, com base em Cordery e Hay (2019)

4.4 EXEMPLO DO GOVERNMENT ACCOUNTING OFFICE (GAO)

O Government Accountability Office (GAO) avalia seu desempenho de maneira abrangente, indo além da simples apuração de benefícios financeiros. A metodologia do GAO inclui uma série de métricas que abrangem: (i) resultados, (ii) atendimento ao cliente, (iii) gestão de pessoas e (iv) operações internas. (UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, 2023)

Na avaliação de resultados, o GAO mede tanto benefícios financeiros quanto outros tipos de benefícios, como a melhoria dos serviços públicos decorrentes de recomendações. Para o cálculo de benefícios financeiros, por exemplo, é realizado um relatório próprio denominado “accomplishment report”. Isso porque é necessário justificar o benefício apontado, indicando a relação de causa e efeito entre o trabalho de auditoria e a melhoria identificada, bem como se a recomendação proposta foi substancialmente incorporada pelo jurisdicionado. Além disso, o cálculo leva em consideração os custos associados à implementação das medidas recomendadas, de modo que o resultado, na realidade, pode ser denominado de “benefício líquido”.

A implementação de recomendações é rigorosamente monitorada (valor público), e benefícios podem ser relatados anos após as recomendações serem feitas, desde que haja evidências documentadas de impacto positivo. Como exemplo, a porcentagem de recomendações implementadas de 2023 leva em consideração aquelas emitidas em 2019.

Figura 21 - Indicadores utilizados pelo GAO



Source: GAO. | GAO-24-900483

Fonte: (UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, 2023)

O GAO também confere grande importância ao atendimento ao cliente (legitimidade e suporte), medindo a pontualidade na entrega de produtos ao Congresso e a frequência com que seus executivos são convidados a apresentar testemunhos especializados. A satisfação do cliente é avaliada por meio de pesquisas que coletam dados quantitativos e qualitativos.

Em termos de gestão de pessoas (capacidade operacional), o GAO utiliza diversas fontes de dados para medir a capacidade de atrair, reter e desenvolver uma equipe altamente qualificada. Por exemplo, são coletadas informações sobre a satisfação dos funcionários e o equilíbrio entre vida pessoal e profissional dos servidores.

Por fim, as operações internas (capacidade operacional) são avaliadas quanto à sua eficácia em apoiar os funcionários na execução de suas tarefas e na manutenção do equilíbrio entre vida pessoal e profissional. A satisfação com as ferramentas de TI e outros serviços administrativos é, outrossim, uma métrica considerada.

Desse rápido panorama, é possível concluir que a entrega de valor pelo GAO é considerada sobre um panorama mais amplo do qual as métricas de benefícios financeiros são somente um dos elementos.

5 POSIÇÕES INSTITUCIONAIS

No decorrer desta pesquisa, foram realizadas comparações e menções a ISCs como TCU, GAO e NAO. Este capítulo tem como objetivo fornecer um panorama geral das principais categorias de ISCs, de modo que as reflexões aqui apresentadas sejam compreendidas dentro dos contextos específicos em que essas instituições estão inseridas.

Sarquis (2017) aponta que sob o gênero “entidades de fiscalização superior” agrupam-se as mais diversas formas jurídicas, com diferentes atribuições. Menciona estudo que as subdividem em até 6 (seis) espécies. Geralmente, no entanto, a divisão é realizada entre aqueles de função judicante e aqueles de função administrativa, os primeiros denominados Tribunais de Contas, os demais de Controladorias.

Esperando não supersimplificar a questão, dividimos esses organismos entre aqueles que têm função judicante e aqueles que têm função administrativa. Os primeiros geralmente emitem decisões que contam com poder vinculante e executivo e geralmente são chamados Tribunais de Contas. Os segundos geralmente confiam no poder persuasivo de suas decisões e geralmente são chamados Controladorias. Uma entidade paradigma dos primeiros é a “Cour des Comptes” francesa. Uma entidade paradigma dos segundos é a “Comptroller of the Exchequer” do Reino Unido (atualmente “National Audit Office”). (SARQUIS, 2017)

Como indicado por Sarquis (2017), a entidade paradigmática do modelo de Tribunais de Contas é a “Cour des Comptes” francesa, produto de longa evolução histórica iniciada em 1256. A Corte francesa, em seu modelo atual, foi reestabelecida por Napoleão em 1807 (daí o modelo ser também conhecido como napoleônico). (MIGUEL, 2010).

A França possui dualidade de jurisdições e as cortes de contas compõem a jurisdição administrativa, cuja última instância é representada pelo Conselho de Estado. Ainda sobre sua posição institucional, Willeman afirma:

Nada obstante a referência à competência auxiliar, é amplamente reconhecida sua posição independente e equidistante em relação aos Poderes Legislativo e ao Executivo, sendo corrente a sua aproximação com o Conselho de Estado e com a Corte de Cassação. (WILLEMAN, 2016, p. 111)

A Corte possui poder de aplicar sanções, geralmente na forma de multas, e suas decisões são definitivas, adquirindo a autoridade de coisa julgada. Embora seja possível interpor recursos contra essas decisões, o Conselho de Estado, ao apreciá-los, não substitui a decisão da Corte. Em vez disso, anula a decisão recorrida e devolve o processo para que a própria Corte profira uma nova decisão.

Willeman identifica as seguintes competências exercidas pela *Cour des Comptes*:

Em relação às competências exercidas pela Cour des Comptes, são quatro as grandes categorias passíveis de identificação:

- (i) julgamento de contas dos gestores públicos e demais responsáveis pelo emprego de recursos públicos;
- (ii) exame da gestão pública por meio de auditorias;
- (iii) avaliação das políticas públicas;
- e (iv) disponibilização de informação acessível à cidadania. (WILLEMAN, 2016, p. 111)

Pinheiro e Braga (2021) apontam que a atuação jurisdicional da *Cour des Comptes* está cada vez mais limitada, ao passo que expande sua atuação como instrumento de controle administrativo da gestão.

Com efeito, de acordo com Willeman, “a Corte tem se dedicado a aperfeiçoar sua função no campo da avaliação das políticas públicas, que passou a ser uma obrigação constitucional a partir da revisão finalizada em 23 de julho de 2008”. (WILLEMAN, 2016, p. 112)

De acordo com (SOARES, 2001, p. 57), “a função da Corte de Contas francesa não é a de julgar a culpabilidade subjetiva dos responsáveis por dinheiro público, mas de examinar a regularidade objetiva das contas”. No entanto, Rossi (2017) destaca que, a partir de 2011, a responsabilização dos contadores públicos segue princípios de responsabilidade civil, envolvendo culpa ou prejuízo efetivo. Se houver culpa sem prejuízo, a sanção financeira será limitada.

Sobre os contadores, registre-se que na França há as figuras do "ordenador de despesas" e do "contador público". O ordenador de despesas decide como os recursos públicos serão aplicados e transmite essa ordem ao contador público, que efetua os pagamentos e verifica a regularidade da ordem. Rossi (2017) exemplifica essa lógica com a situação em que o prefeito decide sobre receitas e despesas, enquanto o tesoureiro municipal executa os pagamentos ou recebimentos de acordo com as ordens do prefeito. A Corte, nesse contexto, não possui jurisdição sobre os ordenadores de despesas, limitando-se a atuar sobre os contadores. (ROSSI, 2017)

Como exemplo da espécie “Controladorias”, ou “Auditoria-Geral”, examinaremos o General Accountability Office (GAO) americano, ressaltando-se que o NAO britânico é baseado no mesmo modelo.

O GAO foi criado em 1921 pelo *The Budget and Accounting Act*, diante da percepção do Congresso Americano de que as crescentes despesas e dívidas do governo deveriam ser controlados, em um contexto de crescimento de ambas ao cabo da Primeira Grande Guerra.

Quanto à sua posição institucional, Willeman (2016) aponta que a simbiose existente entre o GAO e o Congresso Americano é a marca registrada do modelo de auditoria-geral no controle externo:

ao mesmo tempo em que o Legislativo depende do GAO para obter informações confiáveis e tempestivas sobre a gestão pública financeira, o GAO depende do Congresso para que se estabeleça um fórum público para apresentação e discussão dos resultados de auditoria e das recomendações corretivas. (WILLEMAN, 2016, p. 115)

Tal característica é realçada por documentos que indicam que uma das principais funções do GAO é reduzir a assimetria informacional eventualmente existente entre o Legislativo e o Executivo, uma vez que este último tem maior acesso a especialistas em temas complexos, como sistemas de armas, energia nuclear, exploração espacial e controle da poluição. Ainda que o Congresso possa demandar explicações desses especialistas, remanescem questões sobre se alternativas aos programas públicos sob exame foram devidamente encaminhadas ao Congresso, para a devida ponderação, ou se este foi devidamente aconselhado a respeito dos problemas desses programas, bem como se as informações, de fato, facilitaram ou, ao contrário, frustraram a supervisão legislativa. (STAATS, 1971)

O GAO possui atribuições como:

(i) realização de auditorias em órgãos e agências governamentais, visando à apreciação da eficiência e da eficácia de seus gastos, sendo os relatórios finais encaminhados ao Legislativo para posterior apreciação; (ii) realização de investigações quanto a denúncias de ilegalidade em matéria orçamentária ou de finanças públicas, com o subsequente envio a comissões do Congresso; (iii) emissão de recomendações e aconselhamentos ao Congresso e a autoridades responsáveis dos órgãos governamentais a respeito da eficácia, eficiência e economicidade da gestão financeira, sem que, porém, tais recomendações ostentem caráter coercitivo. (WILLEMAN, 2016, p. 117)

No exercício dessas atribuições, embora o GAO esteja autorizado a adotar decisões, "...são elas destituídas de força coercitiva e sua inobservância por parte do destinatário apenas pode acarretar consequências a serem deliberadas pelo Congresso..." (WILLEMAN, 2016, p. 117)

Cabe ressaltar que suas atuais atribuições, voltadas preponderantemente à análise de performance de programas, foram estruturadas paulatinamente, ao longo

dos anos. Logo após a sua fundação, a atuação principal do GAO era o exame da legalidade individual de documentos de despesa denominados *expenditure vouchers*. O aumento dos gastos governamentais durante o período após a Grande Depressão em função do *New Deal* e também os gastos públicos decorrentes da participação americana na Segunda Guerra geraram uma explosão de papéis, insustentável para o modelo centralizado de análise existente à época, quando o GAO ultrapassou a marca de 14.000 funcionários, incapazes, porém, de reduzir um estoque de 35 milhões de *vouchers* pendentes de análise.

É a partir da Segunda Guerra que a atuação do GAO passa a concentrar-se em auditorias mais amplas destinadas a avaliar economicidade e eficiência das operações governamentais (sua força de trabalho, então, é reduzida pela metade), paradigma que vem se desenvolvendo até os dias atuais, com ênfase não só em apontar os problemas, mas trabalhar em conjunto com as agências federais para aperfeiçoar seu gerenciamento financeiro.

Já a respeito do TCU, sua construção se deu na era republicana, sob iniciativa de Ruy Barbosa, concretizada pela edição do Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890. Willeman (2016) na pesquisa de fontes para a elaboração de sua tese identifica que a inspiração francesa era dominante à época, de modo que o modelo adotado para a fiscalização de contas públicas no Brasil foi o napoleônico.

Cabe ao TCU a fiscalização da aplicação de recursos pertencentes à União, enquanto cabe aos demais tribunais de contas a titularidade dos recursos sob sua disposição. O TCU, portanto, é um órgão que analisa e julga as contas dos administradores de recursos públicos federais. (OLIVEIRA, 2014)

Para tanto, como já exposto neste trabalho, com base no estudo de Willeman (2016), o TCU possui competências coadjuvantes, de apoio ao controle parlamentar, em conjunto com competências autônomas, exercidas sem ingerência, *ex propria auctoritate*, esgotando-se no âmbito do próprio Tribunal.

São exemplos as competências de julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por recursos públicos, imputando débito aos responsáveis por dano causado ao erário (decisão com força de título executivo); aplicar multas e outras sanções previstas em lei, em casos de irregularidades; e determinar medidas para a

correção de ilegalidades, sustentando o ato correspondente, caso não atendido. (WILLEMAN, 2016)

Pode, ainda, o TCU “determinar indisponibilidade de bens, afastar administradores, paralisar licitações e obras, negar aposentadorias ou admissões e, ainda, propor a rejeição das contas do Presidente da República” atos que de acordo com Sarquis são, por exemplo, “distantes da realidade da Controladoria norte-americana.” (SARQUIS, 2017)

Ainda a respeito das competências, a Constituição de 1988 inovou ao estabelecer, além da legalidade, a legitimidade e a economicidade como parâmetros de controle externo, ampliando consideravelmente o objeto de fiscalização por meio da previsão das auditorias operacionais, que podem abranger a avaliação de programas e políticas públicas. Trata-se de paralelo similar à revisão constitucional francesa que atribuiu à *Cour des Comptes* a avaliação de políticas públicas.

Comparando as atribuições do TCU com a do GAO, Sarquis (2017) apresenta dados que indicam que o modelo de Controladoria ou Auditoria-Geral, “apesar de atribuições simplificadas, acaba por consumir significativos recursos do aparato estatal”.

Quadro 23 - Comparação Orçamentária e de Recursos Humanos entre o GAO (EUA) e o TCU (Brasil) em 2017

Item	EUA – GAO	Brasil – TCU
Orçamento (2017)	R\$ 1,8 bilhão (U\$ 567,8 milhões)	R\$ 2 bilhões
Quadro de servidores	3100 servidores	2687 servidores
Orçamento fiscalizado (2017)	R\$ 11,7 trilhões (U\$ 3,65 trilhões)	R\$ 3,5 trilhões

Fonte: (SARQUIS, 2017)

Quanto à sua posição institucional, a Constituição de 1988 estabeleceu o TCU e os demais Tribunais de Contas como órgãos independentes e autônomos, responsáveis não só pelo controle das atividades relacionadas à gestão de recursos públicos, mas também pela performance da estrutura estatal. Nesse sentido, a jurisdição constitucional do Brasil contribuiu nas últimas décadas para a afirmação

institucional dos Tribunais, no sentido da inexistência de relação de hierarquia ou vinculação a qualquer dos poderes do Estado. (WILLEMAN, 2016)

No âmbito dos estados e municípios, são 32 os Tribunais de Contas. Embora seu núcleo de competências essenciais seja aquele estabelecido na Constituição Federal, cada um apresenta suas particularidades, de acordo com a realidade e contextos próprios.

O TCESP foi criado pela Lei n. 1961 de 1923, regulamentado pelo Decreto n. 3.708-A/24. Embora tenha jurisdição sobre 644 municípios do Estado de São Paulo, não alcança o município de São Paulo, fiscalizado por Tribunal próprio, o Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM-SP).

Uma outra particularidade que pode ser destacada é o cumprimento da competência de julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por recursos públicos, prevista no inciso II do artigo 71 da Constituição Federal e no inciso III da Lei Orgânica do TCESP: o TCU por, exemplo, dá cumprimento ao artigo por meio de método de seleção. A cada ano o Tribunal estabelece quais unidades prestadoras de contas (UPC) terão processo formalizado para apreciação da Corte, de acordo com a Instrução Normativa-TCU nº 84, de 22 de abril de 2020, ficando as demais incumbidas de divulgar a referida prestação pela internet. (BRASIL, 2020, 2024a)

Já o TCESP autua, a cada exercício, um processo de contas anuais para cada um de seus órgãos jurisdicionados. No caso das Prefeituras, o processo anual de prestação de contas é concluído com um parecer prévio, a ser apreciado pelo Legislativo Municipal. Em relação aos demais poderes, órgãos autônomos e entidades, o processo é concluído com julgamento do próprio Tribunal (Exemplo: prestações de contas das Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas públicas e Sociedades de Economia Mista).

Essa breve análise comparativa é importante para entender que a posição institucional cumpre papel importante na avaliação e divulgação que as ISCs fazem de seu próprio desempenho. Medeiros (2022) destaca trabalho conduzido por Pollit e Summa, em que os autores realizaram análise dos relatórios anuais de algumas ISCs, de diferentes espécies, destinado a entender a preocupação dessas entidades em relação a seu próprio desempenho. Eles, então, identificam dois perfis distintos: as "gerencialistas" e as "constitucionalistas". No perfil gerencialista, exemplificado pelo

NAO do Reino Unido, há preocupação em divulgar impactos e resultados decorrentes das atividades da entidade, como ganhos de produtividade e economia obtidos em programas governamentais. Em contraste, no perfil constitucionalista, como o da *Cour des Comptes* francesa, a ênfase parece concentrar-se em indicadores associados ao papel institucional previsto pela constituição, como o número de decisões tomadas, sem oferecer muitos detalhes sobre prazos, custos ou impactos. Medeiros conclui:

Para os autores, portanto, a existência de fundamentos constitucionais para garantir a existência das ISCs amenizaria, em algum grau, a pressão por gerar indicadores gerencialistas, uma vez que sua atuação já encontraria respaldo na constituição. (MEDEIROS, 2022, p. 216)

Segundo Medeiros (2022), o TCU opera em um espaço intermediário, tendo sua atuação fundamentada constitucionalmente (ao estilo constitucionalista) e apresentando, periodicamente, dados quantitativos em seus relatórios de atividades (forma gerencialista).

Assim, para melhor compreender o esforço de divulgação dos impactos e benefícios gerados pelos Tribunais de Contas à sociedade, deve-se levar em consideração esses nuances e diferenças do ponto de vista institucional. Por exemplo, ainda que o TCU e o TCESP tenham atuação fundamentada constitucionalmente, além de garantias de autonomia e independência, a sua posição constitucional pode se revelar frágil.

Sarquis (2017) alerta para as múltiplas tentativas de alteração das competências e atribuições dos Tribunais, ou até sua extinção, listando, no total, 32 PECs, 26 delas destinadas à reforma, enquanto 6 propondo a extinção de Tribunais. O autor cita, ainda, controvérsias ocorridas no âmbito de estados como Paraíba e Rio de Janeiro, visando dividir as competências de seus TCEs, além de decisões do Poder

Judiciário que colocam em dúvida as competências dos TCEs, como as do TJRS²⁶, TJSP²⁷ e STF²⁸.

A despeito dessas garantias, há vicissitude que flagela, sobretudo, a versão brasileira dos Tribunais de Contas: a sua propensão a atritar-se com os poderes constituídos. No Brasil, o Tribunal de Contas nem integra formalmente nenhum dos poderes, nem a eles se equipara. Antes, ocupa posição especialmente vulnerável quando instalado o conflito

(...)

Enfim, o Tribunal de Contas brasileiro, quando comparado aos de outros países, é de tamanho similar, poderes similares, mas vulnerabilidade maior, em virtude de sua delicada inserção no condomínio estatal. Trata-se de órgão judicante fora do Poder Judiciário e órgão técnico auxiliar do Poder Legislativo, que desempenha papel que, embora reconhecido e aprovado pela sociedade, não conta com a simpatia dos representantes. (SARQUIS, 2017)

Daí, talvez, derive a necessidade e importância de demonstrar cada vez mais o resultado de suas ações à sociedade, como forma de fomentar sua legitimidade e suporte, nos termos do triângulo estratégico de Moore.

Possivelmente os Tribunais de Contas encontrem salvaguarda no referendo que gozam junto à sociedade, uma vez que são ligados à ideia de agravar a cobrança sobre os administradores públicos. Recente pesquisa IBOPE/CNI apurou que cerca de 90% dos entrevistados que conheciam o Tribunal de Contas viam a entidade como importante no combate à corrupção e quase 95% entendiam que a instituição deveria continuar a existir. (SARQUIS, 2017)

²⁶O TJRS já contestou a competência do TCE-RS de apreciar a legalidade das admissões (MS 70023692056, TJRS, Des. Rel. José Aquino Flores de Camargo e MS 70023771363, TJRS, Des. Rel. Ana Maria Nedel Scalzilli) (SARQUIS, 2017)

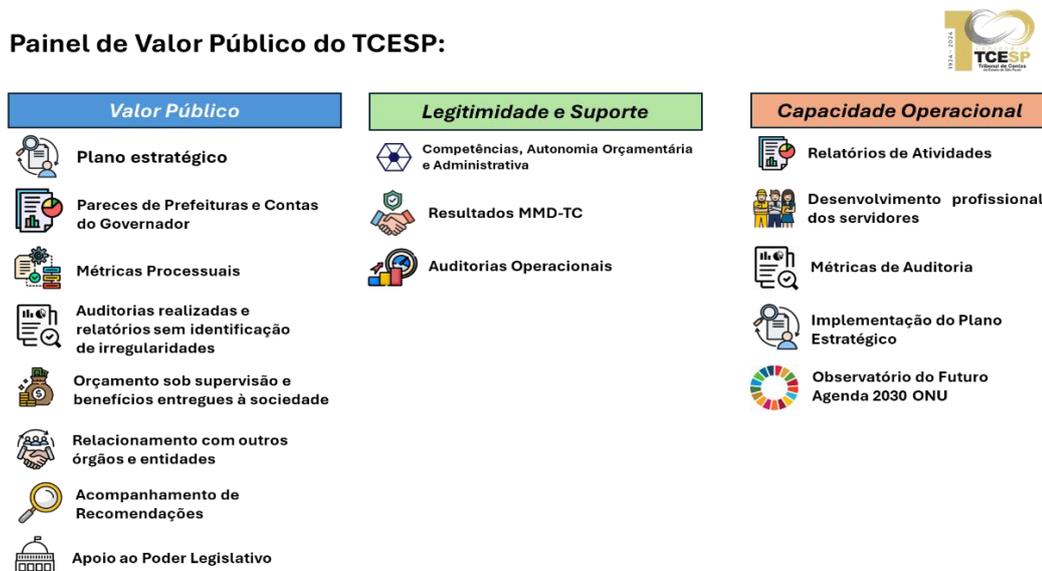
²⁷ No TJSP, questionou-se a competência do TCE-SP de apreciar a legalidade das aposentadorias (APL 1007788-76.2016.8.26.0361 Des. Rel. Carlos Eduardo Pachi)(SARQUIS, 2017)

²⁸ MS 25.888-MC/DF (Min. Rel. Gilmar Mendes), em que a capacidade do TCU de fiscalizar licitações da Petrobrás foi comprometida, e na apreciação do RE 848826/DF (Min. Rel. Ac. Ricardo Lewandowski) que, em conjunto com o RE 729744/MG (Min. Rel. Gilmar Mendes), afastou parte dos orçamentos municipais da fiscalização dos Tribunais de Contas. (BRASIL, 2024b; SARQUIS, 2017)

6 PAINEL DE VALOR DO TCESP

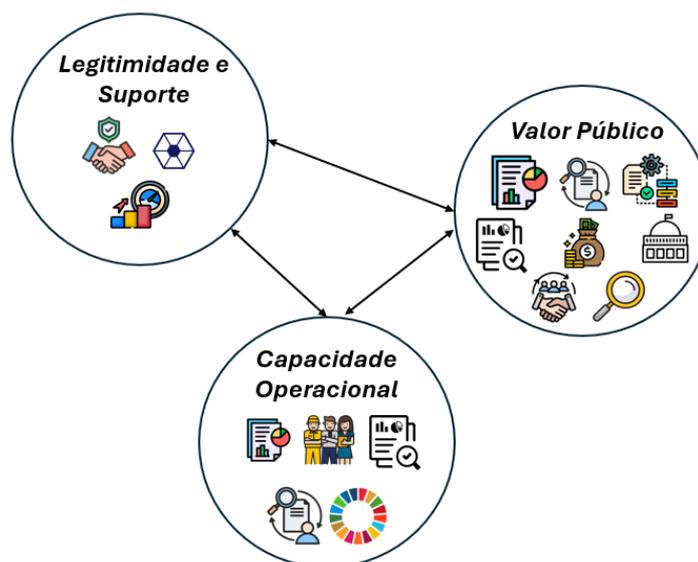
Apresentados os indicadores, um Painel de Valor Público para o TCESP, considerando as dimensões acima descritas, poderia assumir a seguinte característica básica:

Figura 22 - Painel de Valor do TCESP



Fonte: Elaboração própria.

Figura 23 - Painel de Valor Público - Visão Alternativa – Triângulo Estratégico de Moore



Fonte: Elaboração própria.

7 CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo analisar a criação de valor público pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), adotando uma perspectiva mais abrangente de mensuração de resultados e entregas. Ao propor a criação de um Painel de Valor Público, buscou-se desenvolver uma ferramenta prática que permita ao público externo avaliar de forma clara o retorno das ações do TCESP à sociedade. A base teórica dessa proposta se ancora no Triângulo Estratégico de Mark Moore, que enfatiza a integração entre valor público, legitimidade e suporte, e capacidade operacional.

A mensuração dos benefícios gerados pelas ações de controle externo é essencial para promover a transparência e *accountability*. No entanto, como discutido ao longo deste estudo, o enfoque predominante em indicadores quantitativos, sobretudo os de natureza financeira, limita a compreensão mais completa dos impactos do controle externo. Esses métodos atuais tendem a simplificar o valor entregue, desconsiderando dimensões qualitativas que são fundamentais para o pleno entendimento do valor público gerado.

A proposta do Painel de Valor Público, fundamentada nos *frameworks* de Moore e Cordery, busca superar essas limitações. Ao incorporar tanto indicadores quantitativos quanto qualitativos, o painel oferece uma visão mais abrangente e integrada da entrega de valor público. Essa abordagem considera não apenas os resultados financeiros, mas aspectos como a legitimidade institucional, o apoio da sociedade e a eficiência operacional, proporcionando uma análise mais profunda e equilibrada do impacto das ações do TCESP.

Com essa ferramenta, espera-se que o TCESP não apenas melhore sua capacidade de prestar contas de maneira transparente, mas fortaleça sua legitimidade perante a sociedade. A adoção de uma atuação mais estratégica permitirá que o tribunal direcione seus recursos de forma eficiente para ações que efetivamente promovam o desenvolvimento sustentável e a melhoria contínua da gestão pública.

Conforme destacado por Moore, o aperfeiçoamento dos indicadores exige tanto investimentos quanto o compromisso contínuo com seu desenvolvimento. Para ele, qualquer aspecto pode ser mensurado, desde que se aplique o esforço

necessário. Assim, dar o passo inicial é essencial para o avanço de qualquer tentativa nesse sentido. Com a implementação deste Painel de Valor Público, o TCESP poderá avaliar os resultados iniciais e, com base neles, aperfeiçoar progressivamente tanto os indicadores quantitativos quanto os qualitativos, assegurando que a mensuração do valor público continue em constante evolução.

Por fim, recomenda-se que pesquisas futuras explorem a aplicabilidade contínua do Painel de Valor Público e aprimorem a integração entre os indicadores qualitativos e quantitativos. O objetivo é enfrentar os desafios inerentes à mensuração de resultados no setor público, oferecendo metodologias cada vez mais robustas e adaptadas à complexidade das políticas públicas.

REFERÊNCIAS

ATRICON - ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. Manual de Quantificação de Benefícios Gerados pela Atuação dos Tribunais de Contas (MQB). [S. l.], 2020. Disponível em: https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2020/06/MQB_Manual.pdf.

BONOLLO, Elisa. Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and future insights. **Public Money & Management**, [S. l.], v. 39, n. 7, p. 468–477, 2019. DOI: 10.1080/09540962.2019.1583887.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa-TCU nº 84, de 22 de abril de 2020**, 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/prestacao-de-contas/>. Acesso em: 12 set. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria-TCU nº 52, de 27 de março de 2024**, 2024a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/unidades-prestadoras-de-contas-upc/>. Acesso em: 12 set. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 119/RO**. Artigos e expressões da Constituição do Estado de Rondônia, promulgada em 28 de setembro de 1989, e das suas Disposições Constitucionais Transitórias. Parcial prejudicialidade. Alteração substancial. Eficácia exaurida. Procedência parcial do pedido. Autonomia financeira do Tribunal de Contas. Disponibilidade remunerada a ex-detentor de mandato eletivo. Representação de inconstitucionalidade em âmbito estadual. BRASIL, 19 fev. 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1491878>. Acesso em: 25 jun. 2024.

CORDERY, Carolyn J.; HAY, David. Supreme Audit Institutions and public value: demonstrating relevance. **Financial Accountability and Management**, [S. l.], v. 35, n. 2, p. 128–142, 2019. a. DOI: 10.1111/faam.12215.

CORDERY, Carolyn J.; HAY, David. Investigation 2. [S. l.], 2019. b. Disponível em: <https://sirc.idi.no/document-database/documents/academic-articles/54-the-value-of-public-audit-project>.

ĆWIKLICKI, Marek. Comparison of public value measurement frameworks. **Zarządzanie Publiczne**, [S. l.], v. 1, n. 35, p. 20–30, 2016. DOI: 10.15678/ZP.2016.35.1.02.

DEIDDA GAGLIARDO, E.; PODDIGHE, F. The system of creation and measuring of the public local value. Empirical evidence and support for the governance of the territory. *Em*: MUSSARI, R.; BORGONOV, E. (org.). **Collaborating and competing for a responsible and fair market. Government, non-profit organizations, foundations, cooperatives, social enterprises**. Bologna: Il Mulino, 2011.

EVENTO do Centenário do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo no Memorial da América Latina. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2024. 1

video (2:36:28 horas). Publicado pelo canal tcespoficial. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=fNappCjxeBw&>. Acesso em: 6 de julho de 2024.

GOMEL, Denise. **O desempenho dos tribunais de contas em questão : modelos de mediação de resultados e sua aderência aos propósitos institucionais**. 2023. Dissertação de Mestrado - Enap, Brasília, 2023. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7774>. Acesso em: 10 fev. 2024.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **NBASP 12: Valor e Benefício dos Tribunais de Contas - Fazendo a Diferença na Vida dos Cidadãos**. , 2015. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/valor-e-beneficio-dos-tribunais-de-contas-fazendo-a-diferenca-na-vida-dos-cidadaos/>. Acesso em: 13 out. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **INTOSAI P-12: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions - Making a Difference to the Lives of Citizens**. , 2019. a. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/>. Acesso em: 13 out. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **ISSAI 3000 - Performance Audit Standard**. , 2019. b. Disponível em: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf>.

MEDEIROS, Bernardo Abreu De. **Os Controles em Xeque: Entre a hipertrofia e a ineficácia do controle das políticas públicas – Uma análise do Tribunal de Contas da União**. 2022. Tese (doutorado) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia, Rio de Janeiro, 2022.

MIGUEL, Vinicius Valentin Raduan. **Origem e evolução dos Tribunais de Contas da França**, 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jun-24/origem-evolucao-tribunais-contas-franca/>.

MOORE, Mark H. **Recognizing Public Value**. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2013.

MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos presidentes da república, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais: apreciação pelos tribunais de contas do Brasil**. 2020. Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da USP, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2020.tde-29042021-195144>.

NAO - NATIONAL AUDIT OFFICE. **Recommendations Tracker**, 2024. Disponível em: <https://www.nao.org.uk/recommendations-tracker/>. Acesso em: 9 set. 2024.

OLIVEIRA, Arildo da Silva. O TCU e suas “Não-Competências”. **Revista TCU**, [S. l.], v. 129, 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/3>.

PINHEIRO, Hendrick; BRAGA, Vicente Martins Prata. A competência do Tribunal de Contas no controle de processos de concorrência pública no Brasil e na França. **Revista de Direito Viçosa**, [S. l.], v. 13, n. 3, 2021. DOI: 10.32361/2021130312453.

PROGRAMA Controle Externo 35 - Marcos Portella Miguel. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2023. 1 vídeo (30:57 min). Publicado pelo canal tcespoficial. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=RYkA_DT_TYk. Acesso em: 6 de maio de 2024.

RAMALHO, Dimas. Tribunal de Contas como indutor de políticas públicas. **TCESP**, São Paulo, 2022. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-artigo-tribunal-contas-como-indutor-politicas-publicas-dimas-ramalho>. Acesso em: 25 maio. 2024.

ROSILHO, André. TCU não é Conselho de Estado. **JOTA**, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/controle-publico/tcu-nao-e-conselho-de-estado-02092020>. Acesso em: 18 fev. 2024.

ROSILHO, André. O controle vale a pena? **JOTA**, São Paulo, 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/controle-publico/o-controle-vale-a-pena-18052022>. Acesso em: 18 fev. 2024.

ROSSI, Danilo Valdir Vieira. **O Tribunal de Contas e a qualidade da democracia: um comparativo entre modelos institucionais**. 2017. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. DOI: 10.11606/T.2.2017.tde-05032021-151042. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-05032021-151042>.

SÃO PAULO (ESTADO). **Constituição do Estado de São Paulo: promulgada em 5 de outubro de 1989**, 1989. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/constituicao/1989/compilacao-constituicao-0-05.10.1989.html>. Acesso em: 5 mar. 2024.

SÃO PAULO (ESTADO). **Lei Complementar nº 709, de 14 de janeiro de 1993**, 1993. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/1993/lei.complementar-709-14.01.1993.html>. Acesso em: 5 mar. 2024.

SÃO PAULO (ESTADO). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Na Alesp, TCE colabora com trabalhos da CPI das OSS**, 2018. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-alesp-tce-colabora-com-trabalhos-cpi-oss>. Acesso em: 9 jul. 2024.

SÃO PAULO (ESTADO). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Na Alesp, TCE participa da CPI sobre gestão das universidades públicas**, 2019. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-alesp-tce-participa-cpi-sobre-gestao-universidades-publicas>. Acesso em: 9 jul. 2024.

SÃO PAULO (ESTADO). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Procurador-geral do MPC participa da CPI das Quarteirizações na Alesp**, 2020a. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-procurador-geral-mpc-participa-cpi-quarteirizacoes-alesp>. Acesso em: 9 jul. 2024.

SÃO PAULO (ESTADO). Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **CPI das Quarteirizações ouve presidente do Tribunal de Contas do Estado**, 2020b. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/noticia/?id=410543>. Acesso em: 12 set. 2024.

SÃO PAULO (ESTADO). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Observatório do Futuro**, 2024a. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/observatorio>. Acesso em: 9 jul. 2024.

SÃO PAULO (ESTADO). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Portal Controle Interno - Manuais**, 2024b. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/portal-controle-interno/manuais>. Acesso em: 9 jul. 2024.

SÃO PAULO (ESTADO). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Portal da Transparência**, 2024c. Disponível em: <https://transparencia.tce.sp.gov.br/>. Acesso em: 9 jul. 2024.

SÃO PAULO (ESTADO). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Painéis TCESP**, 2024e. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/paineis-tcesp>. Acesso em: 9 set. 2024.

SÃO PAULO (ESTADO), Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Comunicado SDG nº 04/2024: Estatísticas - Movimentação de processos em tramitação**, 2024. f. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/comunicados>. Acesso em: 19 abr. 2024.

SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo. **Como o nosso Tribunal de Contas se compara ao de outros países?**, 2017. Disponível em: <https://atrimon.org.br/como-o-nosso-tribunal-de-contas-se-compara-ao-de-outros-paises/>.

SIMÕES, Rafael. **Avaliação do ressarcimento em processos de tomadas de contas especiais da administração pública federal**. 2022. PhD Thesis - [S. l.], 2022.

SOARES, José de Ribamar Barreiros. A justiça administrativa no Direito comparado. **Revista de Informação Legislativa**, [S. l.], v. 38, n. 152, p. 55–61, 2001.

SPANO, Antonio. How do we measure public value? From theory to practice. *Em*: J. GUTHRIE, F. Farneti, G. Marcon, S. Russo (org.). **Public value management, measurement and reporting**. Bingley, UK: Emerald Group Publishing, 2014. v. 3p. 353–373.

STAATS, Elmer B. **The United States General Accounting Office: Its Role as an Independent Audit and Evaluation Agency**. Washington, D.C.: GAO, 1971. Disponível em: [GAO Archive].

TALBOT, Colin; WIGGAM, James. The public value of the National Audit Office. **International Journal of Public Sector Management**, [S. l.], v. 23, n. 1, p. 54–70, 2010. DOI: 10.1108/09513551011012321.

TCE e Ministério Público ampliam acordo para fiscalizar recursos e combater corrupção. **Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**, São Paulo, 2022.

Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-tce-e-ministerio-publico-ampliam-acordo-para-fiscalizar-recursos-e-combater-corrupcao>. Acesso em: 10 fev. 2024.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Performance and Accountability Report, Fiscal Year 2023**. Washington: GAO, 2023. Disponível em: <https://www.gao.gov/products/gao-24-900483>. Acesso em: 10 fev. 2024.

WILLEMANN, Marianna Montebello. **O desenho institucional dos tribunais de contas e sua vocação para a tutela da accountability democrática: perspectivas em prol do direito à boa administração pública no Brasil**. 2016. Tese de Doutorado - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Direito, [S. l.], 2016.