



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Departamento de Administração

DAVI ASSUNÇÃO SALVADOR NERY DE CASTRO

**GOVERNANÇA E GESTÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS
ESTADUAIS E DO DISTRITO FEDERAL**

Brasília – DF

2019

DAVI ASSUNÇÃO SALVADOR NERY DE CASTRO

**GOVERNANÇA E GESTÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS
ESTADUAIS E DO DISTRITO FEDERAL**

Monografia apresentada ao Departamento de Administração como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Administração.

Professor Orientador: Doutor, Carlos André de Melo Alves

Brasília – DF

2019

DAVI ASSUNÇÃO SALVADOR NERY DE CASTRO

**GOVERNANÇA E GESTÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS
ESTADUAIS E DO DISTRITO FEDERAL**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de Conclusão do Curso de Administração da Universidade de Brasília do aluno Davi Assunção Salvador Nery de Castro

Dr. Carlos André de Melo Alves
Professor Orientador:

Dr. Caio Cesar de Medeiros Costa
Examinador

Esp. João Paulo Resende Borges
Examinador

Brasília, 25 de junho de 2019

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus pela vida e por todas as oportunidades concedidas. À minha esposa pela compreensão e apoio em todos os momentos. Aos meus Pais por todo esforço e investimento em minha formação acadêmica e para a vida.

RESUMO

Os tribunais de contas estaduais e do Distrito Federal realizam o controle externo da gestão pública, em especial, dos recursos públicos gerenciados no âmbito de cada governo estadual e distrital, conforme o caso. O objetivo geral deste trabalho é investigar as características de governança e de gestão pertinentes aos tribunais de contas estaduais e do Distrito Federal atuantes no Brasil. Trata-se de estudo descritivo, com abordagem qualitativa e quantitativa. A amostra de 24 tribunais de contas foi obtida por acessibilidade aos regimentos internos, relatórios de gestão e demais documentos públicos. A partir desses documentos foi realizada uma análise de conteúdo baseada em quadro com 20 subcategorias distribuídas em 2 categorias ('Governança' e 'Gestão'), as quais foram propostas a partir do referencial teórico. Adicionalmente, empregou-se, para tratamento dos dados, a estatística descritiva e inferencial não paramétrica, com a aplicação de testes binomiais e qui-quadrado. Após análise das 480 subcategorias, os principais resultados obtidos indicaram que o percentual de subcategorias presentes foi 77,29%. Houve diferenças entre os percentuais de presença das subcategorias agrupado por categoria. A categoria 'Governança' apresentou um percentual de presença de 84,17%, e a categoria 'Gestão' obteve percentual de presença de 70,42%. Quando segregadas por região de atuação, montante orçamentário do tribunal de contas ou montante orçamentário da unidade da federação, não foram identificadas diferenças significativas.

Palavras-chave: Tribunais de Contas. Governança Corporativa. Gestão Pública.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1: Relação agente-principal na administração pública.....	22
FIGURA 2: Relação entre Governança e Gestão.....	25

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Características de Governança e Gestão Pertinentes aos TCE's.....	26
Quadro 2 - TCE's integrantes da amostra analisada.....	29
Quadro 3 – Testes Binomiais – Subcategorias associadas à categoria 'Governança'.....	35
Quadro 4 – Testes Binomiais – Subcategorias associadas à categoria 'Gestão'.....	38

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Resultados da análise de conteúdo: características pertinentes aos TCE's.....	33
Tabela 2 – Resultados das subcategorias associadas à categoria 'Governança'....	34
Tabela 3 – Resultados das subcategorias associadas à categoria 'Gestão'.....	36
Tabela 4 – Teste qui-quadrado - Análise por categoria.....	39
Tabela 5 - Resultado do percentual de subcategorias presentes por TCE.....	40
Tabela 6 – Análise descritiva.....	41
Tabela 7 – Resultado por região geográfica dos TCE's e teste qui-quadrado.....	41
Tabela 8 – Resultado por montante orçamentário dos TCE's e teste qui-quadrado.....	43
Tabela 9 – Resultado por montante orçamentário das UF's e teste qui-quadrado.....	44

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Atricon - Associação dos Tribunais de Contas Brasileiros

CF – Constituição Federal de 1988

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IRB - Instituto Rui Barbosa

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MMD-TC - Marco de Medição e Desempenho dos respectivos Tribunais de Contas

TCE's – Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

UF – Unidade da Federação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	Contextualização.....	8
1.2	Formulação do Problema.....	9
1.3	Objetivo Geral	11
1.4	Objetivos Específicos.....	11
1.5	Justificativa (contribuição do estudo)	12
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1	Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal	14
2.2	Governança e Gestão Pertinentes a Organizações Públicas.	18
3	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	28
3.1	Tipo e Descrição Geral da Pesquisa.....	28
3.2	Caracterização da Organização, Setor ou Área <i>Lócus</i> de Estudo	28
3.3	População e Amostra (ou participantes do estudo).....	28
3.4	Procedimentos de Coleta de Dados.....	30
3.5	Procedimentos de Análise dos Dados	31
4	RESULTADO E DISCUSSÃO.....	32
4.1	Resultados por Subcategoria e Categoria	32
4.1.1	Resultados por Subcategoria.....	32
4.1.2	Resultados por Categoria	38
4.2	Resultados Segmentados por Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal	40
4.2.1	Comparativo de acordo com as regiões de atuação dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal	41
4.2.2	Comparativo com base no montante orçamentário gerenciado pelos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal	42
4.2.3	Comparativo conforme o montante orçamentário de cada Unidade Federativa	44
5	CONCLUSÃO	46
	REFERÊNCIAS.....	49
	APÊNDICES.....	52
	Apêndice A – Montante Orçamentário dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal.....	53
	Apêndice B – Montante Orçamentário das Unidades Federativas	54

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Os Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal¹ - TCE's são órgãos de natureza especial², integrantes da Administração Direta da respectiva unidade federativa, destituídos de personalidade jurídica (MAZZA, 2018) e responsáveis por auxiliar o Poder Legislativo Estadual e do Distrito Federal no exercício do controle externo da Administração Pública (BRASIL, 1988). Os TCE's estão presentes em todas unidades federativas, portanto, representam todas as regiões do Brasil.

Conforme exposto no Art. 70 da Constituição Federal, o controle externo é realizado através da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades pertencentes à administração pública. Nessas fiscalizações são observados aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade no exercício da gestão pública (BRASIL, 1988).

A existência dos TCE's está expressamente prevista no art. 75 da Constituição Federal³ (BRASIL, 1988), cabendo ao Poder Legislativo Estadual estabelecer disposições específicas sobre o funcionamento desses órgãos. Dentre as suas competências, as principais são: apreciar e julgar as contas dos responsáveis pela aplicação de recursos públicos; realizar auditorias e inspeções nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário; fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos empregados pelos governos estaduais e do Distrito Federal,

¹ Doravante a menção aos Tribunais de Contas Estaduais e ao Tribunal de Contas do Distrito Federal será sumarizada como TCE's.

² Mazza (2018) classifica os Tribunais de Contas como órgãos de natureza especial, assim como o Ministério Público e a Defensoria Pública em virtude das seguintes características: são órgãos primários/independentes (previstos na Constituição Federal); não pertencem à estrutura de nenhum dos três poderes; não tem personalidade jurídica; gozam de capacidade processual e mantém relação jurídica direta com a entidade federativa

³ De acordo com Art. 75 da CF, as normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. O parágrafo único do art. 75 informa que as Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros (BRASIL, 1988).

conforme o caso; e aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade nas despesas ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei.

O objeto de trabalho dos TCE's é realizar o controle externo da gestão pública, em especial, dos recursos públicos gerenciados no âmbito de cada governo estadual e distrital, cujos montantes das receitas e despesas estão consignados em uma peça de planejamento denominada orçamento, o qual é aprovado por meio de uma lei orçamentaria de vigência anual. O montante orçamentário dos TCE's também está compreendido no referido documento, conforme previsto na Constituição Federal⁴ (BRASIL, 1988).

Diante das competências, funções e natureza das atividades, verifica-se a necessidade de estudar se os TCE's pautam sua atuação em princípios de governança corporativa, tais como: transparência, prestação de contas, equidade e responsabilidade corporativa (IBGC, 2015). Em adição, é oportuno examinar características de gestão adotadas pelos TCE's na condução de suas atividades.

1.2 Formulação do Problema

Os TCE's, juntamente com o Tribunal de Contas da União (TCU), tem realizado trabalhos técnicos com a finalidade de avaliar a governança das organizações públicas brasileiras, dentre eles destaca-se a fiscalização de âmbito nacional, realizada em 2014, que contou com a participação de 29 Tribunais de Contas e foi coordenada pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, cujo produto foi o Relatório de Levantamento de Governança Pública (BRASIL, 2015). Os objetivos desse relatório foram: identificar pontos vulneráveis relacionados à governança e ao gerenciamento das instituições públicas; e colaborar para o seu aperfeiçoamento.

⁴ O § 5º do Art. 165 da CF preconiza que: "A lei orçamentária anual compreenderá: **I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta**, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; **II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto**; **III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta**, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público." **(grifo nosso)**

Além disso, o próprio TCU elaborou alguns normativos e documentos orientadores para o amadurecimento da governança no âmbito da administração pública, a exemplo do “Referencial Básico de Governança” (BRASIL, 2014), que visa esclarecer, orientar e incentivar os agentes públicos a implementar boas práticas de governança e promover avanços no desempenho dessas organizações.

Destaque-se, ainda, que a Associação dos Tribunais de Contas Brasileiros (Atricon) realizou, em 2015, estudo denominado ‘Marco de Medição e Desempenho dos respectivos Tribunais de Contas – MMD-TC’ com vistas a mensurar o desempenho desses órgãos e traçar um diagnóstico geral da qualidade e agilidade do controle externo, sendo replicado em 2017 com vistas a propiciar uma análise comparativa dos indicadores e da respectiva evolução no período. Os resultados foram divulgados de modo consolidado, ou seja, sem a avaliação individualizada de cada Tribunal de Contas, e são fruto de uma autoavaliação dos órgãos participantes (ATRICON, 2017).

Em que pese a submissão formal de alguns relatórios gerenciais ao Poder Legislativo, destaca-se que não há um acompanhamento sistemático da governança e da gestão dos TCE’s por algum órgão independente, ao contrário do observado no Poder Judiciário e do Ministério Público, cujos diversos órgãos estão sujeitos ao controle administrativo do Conselho Nacional de Justiça e do Conselho Nacional do Ministério Público, respectivamente, inclusive no que se refere a aspectos e práticas de governança e de gestão.

Cabe também mencionar a existência de estudos indicando oportunidades de maiores análises a respeito dos seguintes aspectos da governança dos TCE’s: critérios adotados para a escolha de conselheiros; capacidade técnica; conflito de interesses na atuação dos conselheiros; e ausência de independência para a tomada de decisão (HIDALGO, CANELLO, OLIVEIRA, 2016).

Assim, diante do envolvimento dos TCE’s na realização de diagnósticos de boas práticas de governança e de gestão junto aos órgãos públicos, das iniciativas dos próprios TCE’s em realizar avaliações de seu desempenho gerencial, da inexistência de um órgão central que exerça o controle externo administrativo dos TCE’s, bem como de eventuais oportunidades quanto a maiores análises sobre a governança dos TCE’s, a pesquisa propõe-se a investigar as características de governança e gestão pertinentes aos TCE’s.

Diante do exposto, o problema de pesquisa é o seguinte: **“Quais são as características de governança e gestão pertinentes aos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal atuantes no Brasil?”**

1.3 Objetivo Geral

Investigar as características de governança e de gestão pertinentes aos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal atuantes no Brasil.

1.4 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos desta pesquisa foram estabelecidos da seguinte forma:

- Propor um quadro para analisar as características de governança e gestão pertinentes aos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal.
- Identificar as características de governança e de gestão pertinentes aos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal, com base nas categorias e subcategorias apresentadas no quadro previamente proposto.
- Comparar as características de governança e de gestão identificadas, de acordo com as regiões de atuação dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal.
- Comparar as características de governança e de gestão identificadas, com base no montante orçamentário gerenciado pelos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal.
- Comparar as características de governança e de gestão identificadas, conforme o montante orçamentário de cada Estado e do Distrito Federal.

1.5 Justificativa (contribuição do estudo)

Quanto aos aspectos teóricos, esta pesquisa é relevante em virtude da carência de discussões acadêmicas atinentes ao funcionamento dos TCE's, principalmente no que se refere à gestão destas instituições, dado que aproximadamente 70% dos trabalhos publicados⁵ nos últimos dez anos tem como ênfase a análise de aspectos jurídicos ou de controle externo (CAPES, 2019).

Cabe destacar que o trabalho realizado por Hidalgo, Canello, Oliveira (2016), limita-se a analisar a correlação entre a composição das Cortes de Contas e os resultados de julgamentos de contas de gestores, dando a oportunidade para que outras pesquisas pudessem abordar outras características de governança pertinentes aos TCE's. Além disso, o artigo não abordou aspectos relacionados à gestão dos TCE's.

Portanto, este trabalho visa colaborar com a ampliação dos estudos acadêmicos acerca dos tribunais de contas brasileiros no que tange ao campo da Administração, enfatizando aspectos temáticos de governança e gestão de modo a suprir as lacunas mencionadas.

Esta pesquisa também possui relevância prática em virtude da natureza dos trabalhos realizados pelos TCE's brasileiros. Portanto, averiguar as características pertinentes à governança e à gestão destas entidades pode servir como diagnóstico acadêmico disponível para os próprios TCE's, contribuindo para a adoção de medidas de aperfeiçoamento de sua governança e de sua gestão, bem como para a evolução da gestão pública nacional. A relevância do estudo também é demonstrada ao se verificar o montante orçamentário gerenciado por cada TCE's, que varia de setenta milhões até quinhentos milhões de reais, conforme registrado no Apêndice A.

⁵ Pesquisa realizada nos periódicos da CAPES identificou 53 artigos científicos publicados nos últimos 10 anos, dos quais 41,51% tratam de aspectos do Direito e 26,42% de aspectos de Controle Externo (CAPES, 2019).

Adicionalmente, este trabalho tem como partes interessadas os gestores e servidores dos TCE's, as Assembleias Legislativas Estaduais, bem como as demais organizações da administração pública e os cidadãos, inclusive a comunidade acadêmica interessada em desenvolver estudos atinentes ao tema da governança e da gestão pública. Por fim, registre-se o interesse do autor em realizar esta pesquisa tendo vista sua atuação profissional no controle externo da Administração Pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal

Diante das atribuições gerais definidas nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), os Tribunais de Contas são órgãos independentes que verificam a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos praticados por todos aqueles que administram recursos provenientes dos cofres públicos. Portanto, exercem o controle externo da administração pública (ATRICON, 2018).

Conforme Meirelles (2015), o controle externo é executado por um Poder ou órgão constitucional que possui independência funcional sobre a atividade administrativa de outro Poder ou órgão, ou seja, é realizado por agente ou órgão não integrante da estrutura organizacional do controlado. Eis alguns exemplos relacionados a atuação do controle externo: a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria dos TCE's sobre determinada despesa do Executivo.

Para Guerra (2003), o controle externo, em sentido estrito, é aquele exercido pelo poder legislativo, diretamente ou através de órgão especializado, sobre a administração direta e indireta dos demais poderes. Além disso, o controle externo busca efetivar mecanismos que garantam a plena eficácia, eficiência, efetividade e economicidade das ações de gestão governamental, ou seja, a administração pública deve ser fiscalizada na gestão dos interesses da sociedade, assegurando atuação em consonância com os princípios impostos pelo ordenamento jurídico.

Destaca-se que os artigos 70 e 71 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) contêm disposições acerca do controle externo realizado no âmbito da Administração Pública. A organização nacional do controle externo foi definida nos seguintes termos: enquanto o legislativo dedica-se ao controle político institucional da administração financeira e orçamentária, os Tribunais de Contas atuam como os órgãos titulares do controle institucional técnico sobre a administração pública, em auxílio ao Congresso

Nacional ou Legislativo estadual e municipal, mas prescindindo do Poder Legislativo para exercer suas funções.

As competências elencadas no art. 71 da Constituição Federal são exclusivas dos Tribunais de Contas, constituindo-os órgãos autônomos quanto ao exercício de suas funções e livres de quaisquer interferências do próprio Poder Legislativo. Este fato permite o exercício do controle externo de forma independente, por meio de iniciativa própria, mas também a pedido do poder legislativo, sendo o produto dessa ação destinado a ajudar na incumbência constitucional que lhe foi confiada. Vale destacar que as mesmas competências expressas no citado art. 71 da Constituição de 1988 são aplicadas aos TCE's, conforme previsto em seu artigo 75⁶ (BRASIL, 1988).

O auxílio prestado pelos TCE's ao Poder Legislativo não significa subordinação hierárquica, mas indica que o controle exercido pelo Legislativo não poderá ser realizado sem a atuação do tribunal de contas, conforme competências constitucionais previstas no referido art. 71 da Constituição de 1988. Não obstante, algumas dessas competências não possuem caráter de auxílio, pois são iniciadas e finalizadas no âmbito dos próprios TCE's por sua livre iniciativa e titularidade.

Sendo assim, é papel dos TCE's fiscalizar e analisar os atos praticados pelos gestores de recursos públicos, apontando possíveis falhas e irregularidades que podem gerar a aplicação de sanções reparatórias do patrimônio, multas e mesmo a inelegibilidade do gestor responsável. Os TCE's exercem suas funções por meio de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, que instruem a apreciação das contas dos agentes políticos e dos ordenadores de despesa (BRASIL, 1988).

Complementarmente, os TCE's exercem importante papel pedagógico, capacitando servidores públicos, gestores e cidadãos, o que contribui para o aprimoramento da gestão e do controle social. Em suma, os TCE's são órgãos que contribuem para a boa governança, a democracia e a prestação de melhores serviços pela Administração Pública, em benefício de toda a sociedade.

⁶ Vide Nota 3.

Quanto às funções dos TCE's, ou seja, suas incumbências e tarefas, há uma sistematização heterogênea. Meirelles (2015) contempla entre tais funções as opinativas, jurisdicionais e administrativas. Já Guerra (2003) classifica em funções opinativa, jurisdicional, fiscalizadora e corretiva.

A função opinativa, ou também denominada informadora ou consultiva, é realizada, conforme disposto, respectivamente, nos incisos I, III, VII e §4º do art. 71 da CF, quando: o Tribunal de Contas aprecia as contas do chefe do poder executivo, emitindo parecer prévio e juízo técnico de conformidade; presta esclarecimentos sobre a fiscalização realizada e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas, quando solicitadas pelo poder legislativo; quando encaminha relatórios trimestrais e anuais de suas atividades ao Congresso Nacional.

A função jurisdicional ou contenciosa é exercida quanto os TCE's julgam as contas dos administradores públicos e dos demais responsáveis por recursos públicos, bem como daqueles que deram causa a algum prejuízo ao erário. Apesar de os TCE's não integrarem o Poder Judiciário, o art. 71 II da Constituição Federal, fixou-lhes a competência privativa e definitiva de julgar as contas dos indivíduos supramencionados (BRASIL, 1988). Assim, os TCE's foram investidos do exercício parcial da função jurisdicional, dado que suas deliberações têm caráter definitivo e não podem ser questionadas junto ao Poder Judiciário, com exceção de discussões que versem sobre eventual vício de legalidade ou afronta ao devido processo legal.

Já o exercício da função fiscalizadora está previsto nos incisos IV, V e VI do art. 71 da Constituição Federal, os quais dispõem acerca da possibilidade de ampla atuação fiscalizadora das cortes de contas, seja na área contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, quando serão verificados os aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos administrativos (BRASIL, 1988).

Assim, os TCE's podem, por iniciativa própria, realizar inspeções e auditorias em qualquer unidade administrativa dos três poderes ou da Administração direta e indireta ou qualquer entidade mantida pelo Poder Público, desde que a origem dos recursos administrados seja do mesmo ente federado ao qual o TCE's esteja vinculado.

A fiscalização através de inspeções e auditorias exerce importante papel dentre as atividades de controle externo pois permitem o aprofundamento da análise

e da avaliação da gestão pública, bem como a apuração imediata de ilegalidades e irregularidades, em caso de trabalhos concomitantes, bem como possibilita uma ação pedagógica no sentido de instruir os fiscalizados quanto a melhor forma de executar as atividades e de corrigir eventuais falhas.

Por fim, a função sancionadora ou corretiva está prevista no inciso VIII do art. 71, e consiste na possibilidade de os TCE's aplicarem, quando for constatada ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei. Assim, as cortes de contas podem fixar multa proporcional ao dano causado, além de outras cominações visando a recomposição ao erário de valores eventualmente empregados inadequadamente. Esta função visa dissuadir os administradores de cometer atos ilegais ou irregulares e, por outro lado, forçá-los a agir com maior zelo e esmero na gestão dos recursos públicos.

Além destas funções, Lima (2011) também cita a função de ouvidor dos atos praticados no âmbito da administração pública fiscalizada. Assim, os TCE's recebem e processam: denúncias feitas por cidadão, partido político, associação civil ou sindicato; representações apresentadas por Chefes dos Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo, além de membros do Ministério Público, dentre outros legitimados; representação sobre irregularidade em licitação ou contrato administrativo firmado, dentre outras.

Quanto aos critérios para escolha dos conselheiros dos TCE, o art. 73 da CF contém algumas diretrizes gerais acerca dos requisitos necessários para ocupação do cargo de Ministro do TCE e dos responsáveis pela escolha, sendo estas diretrizes aplicáveis, no que couber, aos conselheiros do TCE, conforme definido no art. 75 da CF (BRASIL, 1988).

De notar que, segundo Hidalgo, Canello e Oliveira (2016), a ocupação do cargo de conselheiro que compõem os TCE's brasileiros é influenciada por interesses políticos. Baseado no estudo citado neste parágrafo, podem-se ensejar investigações quanto aos seguintes aspectos: critérios adotados para a escolha de conselheiros; capacidade técnica; conflito de interesses na atuação dos conselheiros; e ausência de independência para a tomada de decisão.

Por fim, vale destacar que a Atricon tem atuado para o fortalecimento do sistema Tribunal de Contas, tendo elaborado, em 2014, uma ferramenta de avaliação

denominada Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas – MMD-TC que tem como objetivo verificar o desempenho dos Tribunais de Contas em comparação com as boas práticas internacionais e diretrizes estabelecidas pela Atricon, assim como identificar os seus pontos fortes e fracos. A avaliação decorrente da aplicação do MMD-TC é seguida de plano de ação elaborado pelos tribunais de contas com vistas à implementação de melhorias que fortaleçam suas atividades fiscalizadoras (ATRICON, 2017).

2.2 Governança e Gestão Pertinentes a Organizações Públicas

Para compreender a governança e a gestão em organizações públicas é necessário apresentar inicialmente as bases teóricas e conceituais relacionadas à governança, ressaltando que originalmente foram desenvolvidas e aplicadas no âmbito da governança corporativa, ou seja, no setor privado. Não obstante, desenvolvimentos teóricos descritos na sequência sinalizam a aplicabilidade destes conceitos para organizações públicas.

No tocante à conceituação de governança corporativa, Silveira (2010) define como o conjunto de mecanismos (internos ou externos, de incentivo ou controle) que visa fazer com que as decisões nas organizações sejam tomadas de forma a maximizar o valor de longo prazo do negócio e o retorno de todos os acionistas.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015), a governança corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre os sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.

Para o IBGC, as boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum (IBGC, 2015).

Já Andrade e Rossetti (2014) destaca os seguintes fenômenos relacionados à governança corporativa: o afastamento entre a propriedade e o controle das organizações, a divergência de interesses e os conflitos de agência. Neste sentido apontam que a governança corporativa está relacionada com a capacidade de controlar o comportamento dos agentes de uma organização, fazendo com que os recursos da organização sejam mobilizados e aplicados de forma eficaz e eficiente e sob níveis de risco adequados para o cumprimento da missão e dos objetivos requeridos pelos acionistas e outros participantes relevantes. Registra-se que para fins deste estudo será utilizado este conceito de governança corporativa.

Silveira (2010) destaca os seguintes mecanismos de governança: o conselho de administração, o sistema de incentivos dos administradores, a estrutura de propriedade e controle das empresas, a disponibilização de informações para os investidores, o nível de competição do mercado em que a companhia atua e a possibilidade de aquisição da companhia de forma hostil. Já Slomski (2008), complementa este rol de mecanismos elencando: conselho fiscal, auditoria interna, auditoria externa e os agentes do mercado financeiro.

O desenvolvimento de uma boa governança, segundo Andrade e Rossetti (2014), possui alguns potenciais benefícios, a saber:

- a maior facilidade de captação de recursos a um custo mais reduzido, tendo em vista a maior atratividade destas empresas para os investidores;
- o aprimoramento contínuo do processo decisório na alta gestão, tendo em vista uma definição mais clara dos responsáveis pelas etapas de iniciação, aprovação, implementação e monitoramento de resultados;
- separação mais clara de papéis entre acionistas, conselheiros e executivos;
- aprimoramento dos mecanismos de avaliação de desempenho e recompensa dos executivos, incluindo a estruturação de pacotes de remuneração mais adequados;
- redução da probabilidade de fraudes em virtude de um melhor gerenciamento dos riscos e do aprimoramento dos controles internos;
- maior transparência perante os *stakeholders* (partes interessadas) da empresa.

No âmbito do setor público, o TCU, ao tratar o tema da governança, elenca como mecanismos de governança a liderança, a estratégia e o controle. A liderança está associada a práticas humanas e comportamentais que asseguram a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança, a saber: pessoas íntegras, capacitadas, competentes, responsáveis e motivadas ocupando os principais cargos das organizações e liderando os processos de trabalho. Os resultados de qualquer organização dependem fundamentalmente das pessoas que nela trabalham. Portanto, a organização deve contar com profissionais que possuam as competências necessárias. No contexto da governança, é fundamental mobilizar conhecimentos, habilidades e atitudes dos dirigentes em prol da otimização dos resultados organizacionais. Para isso, as boas práticas preconizam que os membros da alta administração devem ter as competências necessárias e elevados padrões de conduta ética para o exercício do cargo (BRASIL, 2014).

Segundo o TCU, tais líderes são responsáveis por conduzir o processo de estabelecimento da estratégia necessária à boa governança, que envolve: o levantamento das demandas, necessidades e expectativas das partes interessadas; as avaliações de ambiente interno e externo da organização; a avaliação de cenários e a definição e alcance da estratégia, bem como dos objetivos de curto a longo prazo. A identificação, mensuração e tratamento dos riscos estão relacionados aos mecanismos de controle, que consistem em estabelecer pontos de controle em resposta aos riscos diagnosticados, bem como para o desenvolvimento da transparência, da *accountability*, da prestação de contas das ações e da responsabilização pelos atos praticados.

Quanto aos aspectos éticos, os padrões de comportamento exigidos das pessoas vinculadas às organizações do setor público devem estar definidos em códigos de ética e conduta formalmente instituídos, claros e suficientemente detalhados, que deverão ser observados pelos membros da alta administração, gestores e colaboradores (IFAC, 2001).

Apesar de terem sido originalmente desenvolvidos para empresas privadas, as práticas de governança e seus princípios básicos podem, segundo o IBGC (2018), ser adotados por organizações não empresariais e trazer benefícios por meio do alinhamento de interesses em busca de contribuir para o sucesso da organização e para sua longevidade.

Um dos desafios da governança nas organizações do setor público é determinar quanto risco aceitar na busca do melhor valor para os cidadãos e demais partes interessadas, o que significa prestar serviço de interesse público da melhor maneira possível. O instrumento de governança para lidar com esse desafio é a gestão de riscos. O risco inerente pode ser conceituado como aquele intrínseco à atividade que está sendo realizada. Se o risco inerente estiver em um nível não aceitável para a organização, controles internos devem ser implementados pelos gestores para mitigar esses riscos (BRASIL, 2014).

Conforme Slomski (2008), o início da aplicação dos conceitos de governança na esfera da gestão pública remonta à década de 1980, com destaque para as reformas administrativas implantadas nos Estados Unidos, cujo fundamento foi importado do modelo gerencial utilizado na iniciativa privada, a exemplo dos conceitos de recompensa dos administradores segundo o seu desempenho gerencial. Na mesma década ocorreram reformas no setor público da Nova Zelândia similares as realizadas no setor empresarial e influenciadas pelas teorias da escolha pública, teoria da agência e na análise dos custos de transação.

A teoria da agência trata do relacionamento contratual entre o principal e o agente, no qual o principal, que é o proprietário ou detentor dos direitos da organização, delega trabalho ao agente, que por sua vez executará o trabalho conforme condições estabelecidas em contrato. Segundo Slomsky (2008), as relações contratuais são a essência da firma, e o grande desafio é determinar o contrato mais eficiente para reger este relacionamento, sendo necessário que o principal tenha condições de obter informações que lhe permitam monitorar o comportamento dos agentes e recompensar o seu desempenho.

De acordo com estudo do TCU, e considerando o parágrafo único do artigo 1º da Constituição Federal de 1988⁷, atribui-se aos cidadãos, no contexto da teoria da agência, o papel de “principal”, pois compartilha as percepções de finalidade e valor e detêm o poder social das organizações públicas, podendo exercê-lo de forma conjunta e ordenada por meio de estruturas criadas para representá-la. Já os “agentes” são aqueles a quem foi delegada autoridade para administrar os ativos e os recursos

7 “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988).

públicos, a saber: autoridades, dirigentes, gerentes e colaboradores do setor público. A Figura 1, a seguir, sumariza este entendimento (BRASIL, 1988, 2014).

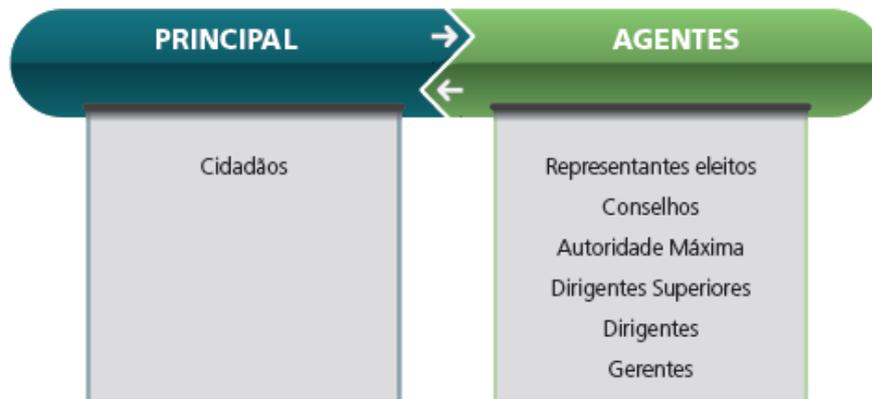


FIGURA 1 - Relação agente-principal na administração pública
 Fonte: BRASIL (2014)

Slomsky (2008) defende que as organizações públicas devem ser vistas sob esta perspectiva agente-principal, tendo em vista as seguintes condições básicas presentes:

- O agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
- A ação deste agente afeta o bem-estar das partes interessadas;
- As ações do agente dificilmente são observáveis pelo principal (cidadão), havendo uma assimetria informacional.

Esta assimetria de informações entre o agente (gestor público) e o principal (cidadão) gera preocupações quanto à incerteza acerca da tomada de decisão pelo agente de maneira adequada e orientada para o atendimento dos interesses do principal. Portanto, faz-se necessário elaborar formas para minimizar este problema e maximizar a compreensão dessa estrutura, permitindo ao cidadão observar o valor dos serviços produzidos pelo conjunto de agentes.

Enquanto a governança corporativa tem como uma de suas definições um sistema pelo qual as organizações são dirigidas e controladas, Slomsky (2008) informa que a governança na gestão pública compreende a proteção ao relacionamento entre a administração, o controle e a supervisão, visando relacionar os objetivos políticos eficientemente e eficazmente, bem como prestar contas para a sociedade ou em benefício dela.

Logo, o papel da governança na gestão pública é de oferecer um conjunto de princípios e elementos comuns, adaptado à realidade de cada país, que considere aspectos relacionados a liderança, integridade, compromisso, responsabilidade, integração e transparência, com o objetivo de maximizar o bem-estar da sociedade (SLOMSKY, 2008).

Para os fins desta pesquisa é útil entender os processos decisórios com a finalidade de melhor explicitar a diferença entre governança e gestão. Segundo Fama e Jensen (1983) o processo decisório em uma organização segmenta-se basicamente em quatro etapas, a saber: a) iniciação – quando são apresentadas propostas de utilização dos recursos e da estruturação dos contratos; b) ratificação – quando as propostas que serão implementadas são selecionadas; c) implementação – a execução propriamente dita das propostas selecionadas; e, por fim, d) monitoramento – avaliação da performance das decisões dos agentes e do sucesso na implementação das propostas.

Fama e Jensen (1983) distinguem as atividades componentes do processo decisório das organizações em dois grupos, a saber: a) decisões típicas de gestão – dentre as quais inclui a iniciação e a implementação; b) decisões típicas de controle (ou de governança) – que compreendem a etapa de ratificação e de monitoramento das decisões.

Slomsky (2008), também distingue governança e gestão, defendendo que aquela não está interessada apenas na execução do negócio, mas em dar direção global à empresa, em supervisionar e controlar as ações executivas da administração e em satisfazer as expectativas legítimas pela prestação de contas e regulação, com interesses além dos limites incorporados.

A gestão atua a partir de um direcionamento superior, cabendo aos agentes públicos garantir que esse direcionamento seja executado da melhor forma possível. Portanto, a gestão está relacionada ao funcionamento cotidiano das organizações e aos processos organizacionais, realizados no contexto de estratégias e políticas estabelecidas pela alta administração, e tendo como função: implementar programas (eficácia: cumprir as ações priorizadas); garantir a conformidade com as regulamentações; revisar e reportar o progresso de ações; garantir a eficiência administrativa (realizar da melhor forma possível em termos de custo-benefício);

manter a comunicação com as partes interessadas; e avaliar o desempenho e aprender (BRASIL, 2014).

Por sua vez, a governança da administração pública, conforme apresentado pelo TCU (BRASIL, 2014), envolve as funções básicas de: avaliar o ambiente, cenários, desempenhos e resultados; acompanhar a elaboração e coordenação de políticas e planos, assegurando o alcance dos objetivos estabelecidos; e monitorar os resultados, o desempenho, as políticas e planos, de modo a confrontar com as metas planejadas. Em suma, tais funções consistem em: supervisionar a gestão; envolver as partes interessadas; auditar e avaliar o sistema de gestão e controle; e promover a *accountability* e a transparência.

Conforme o referencial básico de governança do TCU, a governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2014).

Portanto, o significado da governança pública é mais geral do que o encontrado nos negócios e na interpretação orientada para o mercado. A governança pública não se trata apenas de aumento de efetividade e eficiência, mas também se relaciona com a legalidade e a legitimidade, sendo um complexo de atividades envolvendo a direção de redes complexas em setores públicos da sociedade. A governança também se preocupa com a qualidade do processo decisório e sua efetividade (BRASIL, 2014).

Esta distinção e interrelação entre governança e gestão pode ser melhor compreendida através da Figura 2 apresentada a seguir, a qual ilustra um modelo de sistema de governança para o setor público:

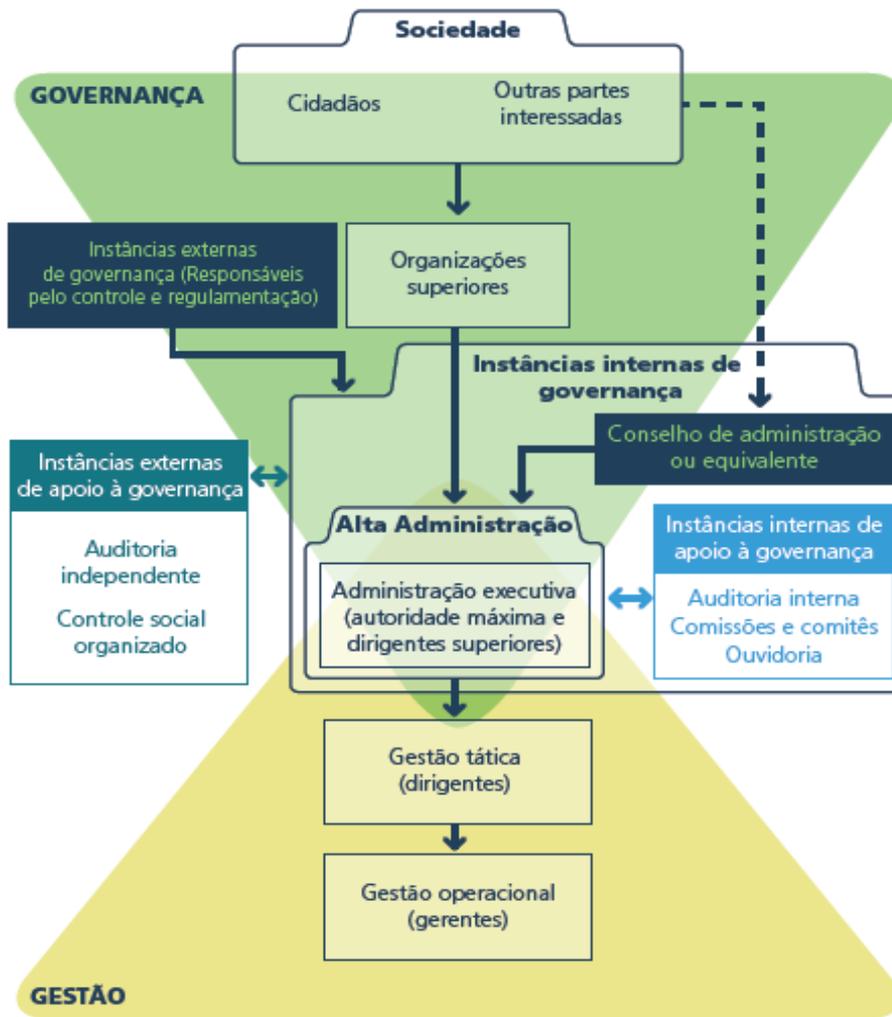


FIGURA 2 - Relação entre Governança e Gestão

Fonte: BRASIL (2014).

Nota-se que a administração executiva é um importante elo entre as instâncias internas de apoio à governança e aos setores responsáveis pela gestão das organizações. Destaca-se também que os processos de gestão estão subordinados ao direcionamento da alta administração e que eles são essenciais para o cumprimento dos objetivos estratégicos da organização, todavia são executados em uma esfera organizacional distinta daquela responsável pela governança.

Interessante observar que os TCE's ao realizarem o controle externo da Administração Pública podem ser listadas dentre as instituições que atuam como instâncias externas de apoio à governança (conforme consta da Figura 2), responsáveis pela realização das auditorias independentes, bem como no rol de instituições externas de governança responsáveis pelo controle. Sem prejuízo desse fato, a própria Figura 2, considerada em conjunto com as funções desempenhadas

pelos TCE's, citadas na Seção 2.1, podem ser utilizadas para estudar as características de governança e de gestão pertinentes aos TCE's.

Deste modo, tem-se que as características de governança e de gestão pertinentes aos TCE's estão relacionadas aos conceitos e funções apresentados na Seção 2.1 e nesta seção deste estudo. Assim, foi proposto o Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 - Características de Governança e Gestão Pertinentes aos TCE's

I - Categoria: Governança		
Ref.	Subcategorias	Ref. Teórico
1	Menção a atribuições deliberativas dos conselheiros	Andrade e Rossetti (2014)
2	Número de Conselheiros/Conselheiros-Substitutos	Brasil (1988)
3	Menção a requisitos para ocupar os cargos de Conselheiros/Conselheiros Substitutos	Brasil (2014); Hidalgo, Canello e Oliveira (2016).
4	Adoção de código de ética	IFAC (2001); Brasil (2014)
5	Menção a Corregedoria	Atricon (2017)
6	Menção ao envio de relatório de atividades ao órgão Legislativo	Andrade e Rossetti (2014); Brasil (1988)
7	Descrição do acesso à ouvidoria e/ou a canais para registro de denúncias	Lima (2011)
8	Existência de órgão de controle interno vinculado à Presidência	Brasil (2014)
9	Menção à aprovação de estratégias e políticas (inclui planejamento estratégico/operacional e plano de fiscalização), bem como de relatórios de atividades	Brasil (2014); Slomsky (2008)
10	Divulgação das funções dos TCE's à sociedade (inclui comunicação das fiscalizações, decisões e pareceres sobre contas de gestores públicos)	IBGC (2015); Andrade e Rossetti (2014)
II - Categoria: Gestão		
Ref.	Subcategorias	Ref. Teórico
11	Menção a estratégias, políticas (inclui a menção a objetivos, a portfólio de projetos estratégicos e a planos operacionais anuais)	Brasil (2014)
12	Descrição da estrutura e organização das funções (inclui a alta administração, a gestão tática e a parte operacional)	Brasil (2014)
13	Menção ao exercício da função fiscalizadora (planejamento e execução)	Guerra (2003)
14	Menção à realização da função pedagógica (planejamento, estruturação administrativa e realização de eventos de capacitação aos jurisdicionados)	Guerra (2003)
15	Menção à realização das funções opinativa e sancionadora	Guerra (2003)
16	Existência ou menção a relatório de monitoramento e/ou indicadores de desempenho da gestão	Andrade e Rossetti (2014)
17	Descrição do corpo funcional (inclui servidores efetivos e demais servidores)	Brasil (2014)
18	Menção a modelo de avaliação/desempenho do corpo funcional	Andrade e Rossetti (2014)
19	Menção a área / equipe e/ou atividades relacionadas à gestão de riscos	Brasil (2014)
20	Menção a área de gestão da qualidade e/ou de mecanismos de controle de qualidade	Brasil (2014)

Fonte: o autor, a partir do referencial teórico.

O Quadro 1 está subdividido em duas categorias e contém vinte subcategorias que contemplam aspectos levantados no referencial teórico e que podem ser usados para identificar as características de governança e gestão pertinentes aos TCE's.

A terceira coluna do quadro (Ref. Teórico) faz remissão aos principais autores citados no referencial teórico que subsidiaram a elaboração de cada subcategoria. As categorias foram separadas em 'governança' e 'gestão' com base no referencial teórico, especialmente no estudo de Fama e Jensen (1983), bem como no trabalho do TCU (2014), especialmente a Figura 2.

Cabe destacar que o conceito de governança adotado neste trabalho é aquele apresentado por Andrade e Rossetti (2014), combinado com o exposto no referencial básico de governança do TCU (BRASIL, 2014) e por Slomsky (2008).

Por fim, a apresentação do Quadro 1 conclui o referencial teórico deste estudo, e na sequência serão detalhados os métodos e técnicas utilizados para a elaboração desta pesquisa.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

3.1 Tipo e Descrição Geral da Pesquisa

Esta pesquisa é do tipo descritiva, cujo objetivo principal é a caracterização dos aspectos de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 2002). Adicionalmente, possui uma abordagem qualitativa e quantitativa (SAMPIERI, COLLADO, LUCIO, 2013).

3.2 Caracterização da Organização, Setor ou Área Lócus de Estudo

Esta pesquisa foi realizada no setor governamental brasileiro, mais especificamente abrangeu os Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal, que são órgãos independentes e previstos nas Lei Orgânicas e Constituições Estaduais e Distrital, cuja função precípua é auxiliar o Poder Legislativo Estadual ou distrital no exercício do controle externo da administração pública.

3.3 População e Amostra (ou participantes do estudo)

Registra-se que todas as unidades da federação, os 26 Estados e o Distrito Federal, possuem o seu próprio Tribunal de Contas. Portanto, a população objeto de estudo são os vinte e sete TCE's. A amostra analisada é não probabilística, sendo selecionada conforme a acessibilidade dos dados e documentos necessários à realização da pesquisa.

A partir da população foram identificados três TCE's dos estados de Alagoas, Amazonas e Goiás, cujos documentos essenciais para a pesquisa não

estiveram publicamente acessíveis no período de realização deste estudo, principalmente o Relatório de Atividades Anual e o Plano Estratégico. Portanto, a amostra foi determinada pela obtenção de documentos dos 24 TCE's remanescentes, apresentados no Quadro 2. Deve-se notar que os TCE's da amostra estão distribuídos pelas cinco regiões do País.

Quadro 2 - TCE's integrantes da amostra

Tribunal	Região	Quartil Orçamento TCE	Quartil Orçamento UF
Tribunal de Contas do Distrito Federal	centro-oeste	1	1
Tribunal de Contas do Estado da Bahia	nordeste	4	3
Tribunal de Contas do Estado da Paraíba	nordeste	2	1
Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso	centro-oeste	3	4
Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul	centro-oeste	2	3
Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais	sudeste	2	2
Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco	nordeste	2	2
Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	norte	4	4
Tribunal de Contas do Estado de Roraima	norte	3	1
Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	sul	3	3
Tribunal de Contas do Estado de São Paulo	sudeste	3	3
Tribunal de Contas do Estado de Sergipe	nordeste	2	2
Tribunal de Contas do Estado do Acre	norte	4	3
Tribunal de Contas do Estado do Amapá	norte	1	2
Tribunal de Contas do Estado do Ceará	nordeste	3	4
Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo	sudeste	4	4
Tribunal de Contas do Estado do Maranhão	nordeste	1	2
Tribunal de Contas do Estado do Pará	norte	1	1
Tribunal de Contas do Estado do Paraná	sul	1	1
Tribunal de Contas do Estado do Piauí	nordeste	4	4
Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro	sudeste	3	3
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte	nordeste	1	1
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul	sul	4	4
Tribunal de Contas do Estado do Tocantins	norte	2	2

Fonte: dados da pesquisa. Observação: A coluna 'Quartil Orçamento TCE' significa o montante orçamentário do TCE segmentado em quartil. A coluna 'Quartil Orçamento UF' significa montante orçamentário da UF segmentado em quartil. Os valores atribuídos aos montantes orçamentários constam do Apêndice A deste estudo e a segmentação em quartis baseia-se em Alves (2012).

Para os fins desta pesquisa não foi necessário identificar cada Tribunal nas análises e nem avaliar os resultados dos TCE's de modo individualizado. Portanto, o trabalho foi dirigido para a obtenção de um diagnóstico consolidado e agrupado,

conforme trabalhos anteriores realizados pela Atricon (ATRICON, 2017) citado na seção 1.2 deste estudo. Para tanto, os TCE's foram segmentados por região, montante orçamentário do TCE segmentado em quartis e montante orçamentário da UF segmentado em quartis, conforme consta do Quadro 2. A segmentação em quartis baseia-se em Alves (2012).

3.4 Procedimentos de Coleta de Dados

Os documentos coletados para análise das características de governança e de gestão dos TCE's foram a Lei Orgânica dos TCE's, os Regimentos Internos, os relatórios de atividades, planos estratégicos e outros documentos similares e complementares, além de consultas complementares aos sítios eletrônicos destes TCE's e outros normativos infralegais como Resoluções dos TCE's.

Os dados coletados são secundários e originários, respectivamente, da pesquisa documental e de pesquisas nos sítios eletrônicos. A obtenção dos dados foi realizada em dois períodos: o primeiro foi de 27/02/2018 a 03/03/2018, e o segundo, no qual foi efetuada uma atualização da coleta documental, foi de 27/12/2018 a 02/01/2019. O acesso aos sítios eletrônicos foi complementado pelo pedido de documentos aos TCE's dos estados de Alagoas, Goiás, Amazonas, Mato Grosso, Roraima, Acre, Amapá, Piauí e Maranhão, por meio dos canais de ouvidoria e de informação ao cidadão.

No que tange aos dados orçamentários referentes aos TCE's e aos dados orçamentários das respectivas unidades da federação, a coleta foi realizada em março de 2019. Os dados orçamentários referem-se ao exercício de 2018, exceção em dois casos, conforme indicados nos Apêndices A e B, cujos dados são de 2017 em virtude da indisponibilidade de outros mais recentes. Quanto às fontes desses dados orçamentários, deu-se preferência aos portais da transparência destes órgãos. Alternativamente, para os casos em que os portais não os divulgaram, recorreu-se aos seguintes documentos oficiais de cada unidade federativa: Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Quadro Demonstrativo da Despesa e Balanços Orçamentários.

3.5 Procedimentos de Análise dos Dados

Para a análise de dados presentes nos documentos coletados, empregou-se a técnica de análise de conteúdo (BARDIN, 1977), com base em categorias e subcategorias que permitissem caracterizar a gestão e a governança dos Tribunais de Contas da amostra. Foram empregadas vinte subcategorias agrupadas em duas categorias (Governança e Gestão), conforme apresentado no Quadro 1 do referencial teórico.

A regra de enumeração para indicar a presença ou a ausência de uma subcategoria na documentação de cada TCE foi a presença e a ausência de termos. Como foram examinadas 20 subcategorias na documentação de cada um dos 24 TCE's, no total foram efetuadas 480 observações

Após a análise de conteúdo foram empregadas técnicas de estatística descritiva e inferencial não paramétrica (SIEGEL, CASTELLAN JR, 2006). A estatística descritiva empregou média, moda, desvio padrão, mínimo, máximo e quartis, inclusive mediana.

Quanto à estatística inferencial, foram aplicados testes binomiais nas análises por subcategoria, bem como efetuou-se testes qui-quadrado nas análises por categoria, por região geográfica de atuação, por montante orçamentário dos TCE's e por montante orçamentário das UF's. A opção pela realização de testes não paramétricos mostrou-se adequada, inclusive, ao tamanho amostra (SIEGEL, CASTELLAN JR, 2006).

Por fim, para realização das análises e elaboração das tabelas descritas nos resultados, empregou-se o pacote estatístico SPSS e o Software Excel.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

Este capítulo contém os resultados obtidos da análise de conteúdo, realizada nos termos do Quadro 1, tendo como escopo a amostra de TCE's indicada no Quadro 2 e sendo conduzida conforme descrito na metodologia. O capítulo divide-se em duas seções: A seção 4.1 descreve a análise por subcategoria e categoria, e a seção 4.2 descreve a análise segmentada por TCE's.

4.1 Resultados por Subcategoria e Categoria

Esta seção descreve os resultados das análises das características de governança e gestão por subcategoria e categoria. Inicialmente, serão apresentados os resultados da análise por subcategoria (seção 4.1.1) e em seguida os resultados da análise por categoria (seção 4.1.2).

4.1.1 Resultados por Subcategoria

Quanto aos resultados por subcategoria, inicialmente a Tabela 1 demonstra o resumo dos resultados obtidos de ausências e presenças decorrentes da análise de conteúdo dos TCE's da amostra. As duas últimas colunas da Tabela 1 mostram o total de TCE's em que cada subcategoria esteve ausente - Total A(s), ou presente – Total P(s).

Tabela 1 – Resultados da análise de conteúdo: características pertinentes aos TCE's

Categoria	Subcategoria	TCE's																								Total por Subcategoria		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	Total A(s)	Total P(s)	
1 - Características de Governança	1	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	0	24	
	2	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	0	24
	3	P	P	P	P	P	P	P	P	A	A	P	P	A	P	A	P	P	P	P	A	P	P	A	P	6	18	
	4	P	P	A	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	A	P	P	P	P	P	P	A	P	3	21	
	5	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	0	24
	6	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	A	P	P	P	P	P	P	A	P	P	P	2	22	
	7	P	P	P	P	P	A	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	A	P	P	P	P	P	2	22	
	8	P	P	P	A	A	A	A	A	P	P	P	A	A	A	P	P	P	P	P	A	P	P	A	P	10	14	
	9	A	P	A	P	A	P	P	A	A	A	A	P	P	A	P	P	P	A	A	P	A	P	P	A	12	12	
	10	P	P	A	P	P	P	A	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	A	P	P	3	21	
2 - Características de Gestão	11	P	P	A	P	P	P	A	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	A	P	P	P	P	3	21		
	12	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	0	24	
	13	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	0	24	
	14	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	0	24	
	15	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	0	24	
	16	P	A	A	P	P	A	A	A	P	A	P	A	P	P	A	A	A	A	A	A	P	A	A	A	15	9	
	17	A	P	A	P	P	P	P	P	A	P	A	A	P	A	P	P	P	P	A	P	P	P	A	P	8	16	
	18	P	P	A	P	P	A	P	A	P	A	P	A	P	A	A	A	P	A	P	A	A	A	A	A	14	10	
	19	A	P	P	P	A	A	A	A	P	A	P	A	A	P	A	P	A	A	A	A	P	A	A	A	16	8	
	20	A	P	A	P	A	A	A	A	A	P	P	A	P	P	A	A	A	A	A	A	P	P	A	A	15	9	

Legenda: 'P' – presente; 'A' – ausente; 'Total A(s)' – total de TCE's em que a subcategoria esteve ausente; 'Total P(s)' – total de TCE's em que a subcategoria esteve presente.

Observação 1 : TCE's 1 a 24 contemplam os TCE's da amostra, os quais podem ser consultados no Quadro 2.

Conforme previamente citado na metodologia, foram analisadas 20 subcategorias para cada um dos vinte e quatro TCE's, totalizando quatrocentas e oitenta observações, sendo duzentas e quarenta observações para cada categoria.

Dentre as 20 subcategorias listadas na Tabela 1, tem-se que as dez primeiras estão relacionadas às características de Governança dos TCE's. A respeito delas foi elaborada a Tabela 2, que apresenta os resultados consolidados por subcategoria, apontando os percentuais de presença e ausência registrados para cada uma delas.

Tabela 2 – Resultados das subcategorias associadas à categoria 'Governança'

SUBCATEGORIA		A%	P% ¹
Scat01	Menção a atribuições deliberativas dos conselheiros	0,00%	100,00%
Scat02	Número de Conselheiros/Conselheiros-Substitutos	0,00%	100,00%
Scat03	Menção a requisitos para ocupar os cargos de Conselheiros/ Conselheiros Substitutos	25,00%	75,00%
Scat04	Adoção de código de ética	12,50%	87,50%
Scat05	Menção a Corregedoria	0,00%	100,00%
Scat06	Menção ao envio de relatório de atividades ao órgão Legislativo	8,33%	91,67%
Scat07	Descrição do acesso à ouvidoria e/ou a canais para registro de denúncias	8,33%	91,67%
Scat08	Existência de órgão de controle interno vinculado à Presidência	41,67%	58,33%
Scat09	Menção à aprovação de estratégias e políticas (inclui planejamento estratégico/operacional e plano de fiscalização), bem como de relatórios de atividades	50,00%	50,00%
Scat10	Divulgação das funções dos TCE's à sociedade (inclui comunicação das fiscalizações, decisões e pareceres sobre contas de gestores públicos)	12,50%	87,50%

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: A% - Percentual de TCE's com a subcategoria ausente. P% - Percentual de TCE's com a subcategoria presente.

Observação: 1 - 100% equivale a presença da característica nos 24 TCE's analisados

Cabe destacar que as subcategorias 'Scat01 - Menção a atribuições deliberativas dos conselheiros', 'Scat02 - Número de Conselheiros/Conselheiros-Substitutos' e 'Scat05 - Menção a Corregedoria' estavam presentes em todos os TCE's analisados.

As subcategorias 'Scat03 - Menção a requisitos para ocupar os cargos de Conselheiros/Conselheiros Substitutos', 'Scat04 - Adoção de código de ética', 'Scat06 - Menção ao envio de relatório de atividades ao órgão Legislativo', 'Scat07 - Descrição do acesso à ouvidoria e/ou a canais para registro de denúncias', 'Scat08 - Existência de órgão de controle interno vinculado à Presidência' e 'Scat10 - Divulgação das funções dos TCE's à sociedade (inclui comunicação das fiscalizações, decisões e pareceres sobre contas de gestores públicos)' estiveram predominantemente

presentes na documentação dos TCE's, pois apontaram percentual de presença superior a 50%.

Por fim, a subcategoria 'Scat09- Menção à aprovação de estratégias e políticas (inclui planejamento estratégico/operacional e plano de fiscalização), bem como de relatórios de atividades', esteve presente na documentação de 50,00% dos TCE's, conforme mostra a Tabela 2.

Ainda com base nos dados da Tabela 1, foi realizada a análise inferencial com a finalidade de verificar a existência de diferenças significativas entre as quantidades de presenças e ausências das subcategorias Scat01 a Scat10 na documentação analisada. Deste modo efetuou-se o teste binominal para cada uma das subcategorias analisadas. O Quadro 3 apresenta os resultados dos testes binominais.

Quadro 3 – Testes Binomiais – Subcategorias associadas à categoria 'Governança'

Hipótese Nula	Sig.	Decisão
As categorias definidas por Scat01=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,00 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat02=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,00 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat03=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,02 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat04=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,00 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat05=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,00 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat06=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,00 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat07=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,00 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat08=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,54	Reter hipótese nula
As categorias definidas por Scat09=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	1,00	Reter hipótese nula
As categorias definidas por Scat10=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,00 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente

Legenda: 'Sig'. é significância.

Observação: 1 – A exata significância é exibida para este teste. Significativo a 0,05.

Verificou-se que a hipótese nula, a saber, a inexistência de diferenças significativas entre os percentuais de presença e ausência de cada característica em exame, foi rejeitada para 8 das 10 subcategorias, ou seja, houve diferenças significativas entre os percentuais de presença e ausência para 80,00% das subcategorias. Por outro lado, a hipótese nula foi retida para as subcategorias Scat08 e Scat09, ou seja, para estas duas subcategorias não houve diferenças entre o

percentual das ausências e das presenças, considerando o nível de significância de 0,05.

Interessante observar que a Scat08 versa sobre a identificação da existência de órgãos de controle interno vinculado à Presidência, o qual compõe a instância interna de apoio à governança, conforme indicado na Figura 2, sendo essencial para o aprimoramento da governança nos TCE's (BRASIL, 2014). Já os resultados da Scat09, que versa sobre a aprovação de estratégias e políticas pela alta administração, indicam que, em geral, nos TCE's não há uma definição clara de que essa atribuição é uma função de governança e não de gestão, logo, não se verifica um pleno alinhamento em relação ao referencial teórico (FAMA e JENSEN, 1983).

De modo complementar, dentre as subcategorias mencionadas na Tabela 1 tem-se que as dez últimas referem-se às características de Gestão dos TCE's. De forma análoga ao que foi feito na Tabela 2, foi elaborada a Tabela 3, que apresenta os resultados consolidados por subcategoria, considerando as subcategorias 11 a 20 associadas a categoria 'Gestão', apontando os percentuais de presença e ausência registrados em cada uma dessas subcategorias.

Tabela 3 – Resultados das subcategorias associadas à categoria 'Gestão'

SUBCATEGORIA		A%	P% ¹
Scat11	Menção a estratégias, políticas (inclui a menção a objetivos, a portfólio de projetos estratégicos e a planos operacionais anuais)	12,50%	87,50%
Scat12	Descrição da estrutura e organização das funções (inclui a alta administração, a gestão tática e a parte operacional)	0,00%	100,00%
Scat13	Menção ao exercício da função fiscalizadora (planejamento e execução)	0,00%	100,00%
Scat14	Menção à realização da função pedagógica (planejamento, estruturação administrativa e realização de eventos de capacitação aos jurisdicionados)	0,00%	100,00%
Scat15	Menção à realização das funções opinativa e sancionadora	0,00%	100,00%
Scat16	Existência/menção a relatório de monitoramento e/ou indicadores de desempenho da gestão	62,50%	37,50%
Scat17	Descrição do corpo funcional (inclui servidores efetivos e demais servidores)	33,33%	66,67%
Scat18	Menção a modelo de avaliação/desempenho do corpo funcional	58,33%	41,67%
Scat19	Menção a área / equipe e/ou atividades relacionadas à gestão de riscos	66,67%	33,33%
Scat20	Menção a área de gestão da qualidade e/ou de mecanismos de controle de qualidade	62,50%	37,50%

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: A% - Percentual de TCE's com a subcategoria ausente. P% - Percentual de TCE's com a subcategoria presente.

Observação: 1 - 100% equivale a presença da característica nos 24 TCE's analisados

Cabe destacar que as subcategorias 'Scat12 - Descrição da estrutura e organização das funções (inclui a alta administração, a gestão tática e a parte operacional)', 'Scat13 - Menção ao exercício da função fiscalizadora (planejamento e execução)', 'Scat14 - Menção à realização da função pedagógica (planejamento,

estruturação administrativa e realização de eventos de capacitação aos jurisdicionados)', 'Scat15 - Menção à realização das funções opinativa e sancionadora' estavam presentes em todos os TCE's analisados.

Observa-se que das quatro subcategorias com 100,00% de presença citadas na Tabela 3, três delas correspondem às funções exercidas pelos TCE's e apresentadas no referencial teórico. Portanto, os resultados confirmam que os TC's executam as funções fiscalizadora, pedagógica, opinativa e sancionadora, previstas constitucionalmente (BRASIL, 1988).

Já as subcategorias 'Scat11 - Menção a estratégias, políticas (inclui a menção a objetivos, a portfólio de projetos estratégicos e a planos operacionais anuais)', 'Scat17 - Descrição do corpo funcional (inclui servidores efetivos e demais servidores)' estavam predominantemente presentes entre os Tribunais, pois apontaram percentual de presença superior a 50,00%.

Por fim, as subcategorias 'Scat16 - Existência/menção a relatório de monitoramento e/ou indicadores de desempenho da gestão', 'Scat18 - Menção a modelo de avaliação/desempenho do corpo funcional', 'Scat19 - Menção a área / equipe e/ou atividades relacionadas à gestão de riscos' e 'Scat20 - Menção a área de gestão da qualidade e/ou de mecanismos de controle de qualidade' apresentaram percentual de presença inferior a 50,00%, ou seja, estão majoritariamente ausentes nos TCE's analisados.

Ainda com base nos dados da Tabela 1, foi realizada a análise inferencial com a finalidade de verificar a existência de diferenças significativas entre as quantidades de presenças e ausências das subcategorias de gestão na documentação analisada. Deste modo efetuou-se o teste binominal para cada uma das subcategorias analisadas. O Quadro 4 apresenta os resultados dos testes binominais.

Com base nos testes binomiais verificou-se que a hipótese nula, probabilidades equivalentes entre presenças e ausências, foi rejeitada em 50% das subcategorias, a saber Scat11 a Scat15, ou seja, a diferença entre as ausências e presenças destas características é elevada, havendo muito mais presenças do que ausências, portanto, o nível de significância do teste não foi atingido. Por outro lado, a hipótese nula foi retida para as subcategorias Scat16 a Scat20, ou seja, para estas

subcategorias o percentual de ausência e presenças das respectivas características foi bastante próximo, atingindo valores acima do nível de significância, ou seja, superior a 0,05.

Quadro 4 – Testes Binomiais – Subcategorias associadas à categoria ‘Gestão’

Hipótese Nula	Sig.	Decisão
As categorias definidas por Scat11=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,00 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat12=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,00 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat13=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,02 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat14=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,00 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat15=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,00 ¹	Rejeitar hipótese nula: Presente > Ausente
As categorias definidas por Scat16=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,31	Reter hipótese nula
As categorias definidas por Scat17=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,15	Reter hipótese nula
As categorias definidas por Scat18=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,54	Reter hipótese nula
As categorias definidas por Scat19=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,15	Reter hipótese nula
As categorias definidas por Scat20=Presente e Ausente ocorrem com probabilidades 0,5 e 0,5	0,31	Reter hipótese nula

Legenda: Sig¹. é significância.

Observação: 1 – A exata significância é exibida para este teste. Significativo a 0,05.

Os resultados da análise inferencial, a exemplo da não predominância da implementação de atividades para gestão de riscos, de mecanismos de controle de qualidade (BRASIL, 2014) e de indicadores de desempenho (ANDRADE e ROSSETTI, 2014), demonstram que as atividades relacionadas ao processo decisório de iniciação e implementação, ou seja, pertinentes à gestão, ainda precisam ser bastante desenvolvidas no âmbito dos TCE's (FAMA e JENSEN, 1983).

4.1.2 Resultados por Categoria

Essa subseção apresenta os resultados da análise considerando as categorias ‘Gestão’ e ‘Governança’. Para tanto, com base nos resultados apresentados nas Tabelas 1, 2 e 3 realizou-se uma análise descritiva e inferencial buscando verificar eventuais diferenças entre os percentuais de subcategorias presentes atribuídas às categorias ‘Governança’ e ‘Gestão’.

Conforme apresentado na Tabela 4, de um total de 240 observações possíveis, a categoria 'Governança' apresentou 202 presenças, ou seja, 84,17%. Já a categoria 'Gestão' apresentou um nível inferior de presenças das suas subcategorias em relação à categoria anterior, totalizando 169 presenças de características de um total de 240 observações possíveis, o que corresponde a 70,42%.

Tabela 4 - Teste qui-quadrado – Análise por categoria

CATEGORIA		Ausente	Presente	Total	Teste qui-quadrado ¹	g.l	Sig.
Governança	Contagem	38	202	240	12,16	1	0,00
	%	15,83%	84,17%	100,00%			
Gestão	Contagem	71	169	240			
	%	29,58%	70,42%	100,00%			
Total	Contagem	109	371	480			
	%	22,71%	77,29%	100,00%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: 'g.l' são os graus de liberdade; 'Sig.' é a significância

1 - Todos os requisitos para a execução dos testes qui-quadrado foram atendidos. O resultado foi obtido com correção de continuidade para a Tabela 2 x 2 (SIEGEL, CASTELLAN JR., 2006). Teste considerou os atributos da variável Categoria e as subcategorias presentes e ausentes.; 2 - Significativo a 0,05.

Quanto ao resultado do Teste qui-quadrado citado na Tabela 4, obteve-se significância de 0,00 com 1 grau de liberdade e um valor da estatística de 12,16. Desta forma, ao se considerar um nível de significância de 0,005, o resultado do teste sugere a rejeição da hipótese nula, ou seja, há diferenças significativas entre os percentuais de subcategorias presentes obtidos para as categorias 'Governança' e 'Gestão'.

O percentual de presença de subcategorias associadas à categoria 'Governança' pode estar vinculado ao fato de 40,00% das subcategorias analisadas - a saber, subcategorias 1 a 3 e 6 indicadas no Quadro 1, constarem dos normativos dos TCE's e serem, em certa medida, amparadas pela Constituição Federal de 1988, com destaque para os artigos 70 a 75 (BRASIL, 1988)

Por sua vez, o percentual de subcategorias associado à categoria 'Gestão' pode ser resultante das subcategorias 11, 12 e 16 a 20 do Quadro 1 não serem de implementação obrigatória pelos TCE's e não constarem explicitamente em algum normativo. Não obstante, o Marco de Medição de Desempenho, iniciado em 2015 pela Atricon e citado na introdução (ATRICON, 2017), tem avaliado os TCE's quanto a vários aspectos de sua gestão e estimulando-os ao aperfeiçoamento.

4.2 Resultados Segmentados por Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal

Neste tópico serão apresentados resultados das análises segmentando-se as subcategorias por TCE's. Inicialmente, apresenta-se a Tabela 5 com o quantitativo de subcategorias ausentes e presentes por TCE, bem como o respectivo percentual de subcategorias presentes para cada TCE.

Tabela 5 - Resultado do percentual de subcategorias presentes por TCE

TCE¹	AUSENTES	PRESENTES	% PRESENTES
2	1	19	95,00%
4	1	19	95,00%
11	2	18	90,00%
13	3	17	85,00%
17	3	17	85,00%
24	3	17	85,00%
1	4	16	80,00%
5	4	16	80,00%
9	4	16	80,00%
16	4	16	80,00%
20	4	16	80,00%
21	4	16	80,00%
10	5	15	75,00%
14	5	15	75,00%
15	5	15	75,00%
18	5	15	75,00%
22	5	15	75,00%
6	6	14	70,00%
7	6	14	70,00%
8	6	14	70,00%
12	6	14	70,00%
19	7	13	65,00%
3	8	12	60,00%
23	8	12	60,00%

Legenda: "TCE": refere-se a Tribunais de Contas Estaduais e do DF. "AUSENTES": Refere-se ao quantitativo total de subcategorias ausentes em cada TCE. "PRESENTES": Refere-se ao quantitativo total de subcategorias presentes em cada TCE. "% PRESENTES": Refere-se ao percentual de subcategorias presentes em cada TCE.

Observação: 1 - ordenado de forma decrescente, por percentual de presença do TCE.

Já a Tabela 6 apresenta a análise descritiva consolidada dos dados da Tabela 5, que contém o percentual de subitens presentes segmentado por Tribunal de Contas.

Tabela 6 – Análise descritiva

N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	Moda	Quartis		
						1º Quartil	Mediana	3º Quartil
24	77,29	9,32	60,00	95,00	80,00	70,00	77,50	83,75

Legenda: 'N' é o número de TCE's analisados

O percentual máximo de presenças verificado foi 95,00%, que ocorreu em dois TCE's, já o mínimo foi de 60,00%, também em dois TCE's. O percentual médio foi de 77,29% e o resultado mais frequente foi de 80,00%, verificado em seis TCE's.

4.2.1 Comparativo de Acordo com as Regiões de Atuação dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal

Considerando as informações a respeito de cada TCE e segmentando-os por região geográfica em que está localizado e atuante, conforme indicado no Quadro 2, os resultados obtidos foram descritos com base na Tabela 7.

Tabela 7 – Resultado por região geográfica dos TCE's e teste qui-quadrado

Região		Ausente	Presente	Total	Teste qui-quadrado ¹	g.l	Sig.
Norte	Contagem	29	91	120	4,25	4	0,37
	%	24,17%	75,83%	100,00%			
Nordeste	Contagem	33	127	160			
	%	20,63%	79,38%	100,00%			
Centro-Oeste	Contagem	10	50	60			
	%	16,67%	83,33%	100,00%			
Sudeste	Contagem	24	56	80			
	%	30,00%	70,00%	100,00%			
Sul	Contagem	13	47	60			
	%	21,67%	78,33%	100,00%			
Total	Contagem	109	371	480			
	%	22,71%	77,29%	100,00%			

Legenda: Ausente: quantidade de subcategorias ausentes; Presente: quantidade de subcategorias presentes; g.l. são os graus de liberdade; Sig é a significância. Observação: Todas as condições para a execução do teste qui-quadrado foram atendidas.

A terceira e quarta colunas da Tabela 7 mostram a quantidade e o percentual de itens ausentes e presentes segmentados para os TCE's localizados nas regiões Sul, Sudeste, Centro-Oeste, Nordeste e Norte do Brasil. Por exemplo, os TCE's localizados na região Sudeste apresentaram 56 itens presentes (70,00%) e 24 ausentes (30,00%).

Com base nas informações descritas na Tabela 7 foi possível aplicar o teste qui-quadrado, para verificar se as proporções de subitens ausentes e presentes apresentavam diferenças significativas conforme a região em que estão localizados. Todavia não se encontrou diferenças significativas para os resultados segregados por região geográfica, tendo em vista que a significância obtida de 0,37 foi superior a 0,05.

Uma das possíveis razões para a relativa homogeneidade dos resultados por região é o fato dos TCE's em todo o país estarem sujeitos à Constituição Federal em diversos dos aspectos analisados nesta pesquisa, em especial aqueles avaliados nas subcategorias 1 a 3, 6 (BRASIL, 1988) e 13 a 15 (GUERRA, 2003) do Quadro 1. Assim, a localização geográfica não representou um fator relevante para segmentar os percentuais de presença dos TCE's.

4.2.2 Comparativo com Base no Montante Orçamentário Gerenciado pelos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal

A Tabela 8 mostra o resultado da análise considerando as informações a respeito de cada TCE e segmentando-os por montante orçamentário em quatro grupos, conforme respectivo o quartil, citado no Quadro 2.

Nota-se que os resultados não apontam uma correlação diretamente proporcional entre o grupo de montante orçamentário ao qual os TCE's estão vinculados e o percentual de presenças. Por exemplo, os TCE's do grupo "baixo" possuem percentual médio de presença de 75,83%, sendo superior ao percentual do grupo "Intermediário" (72,50%) e próximo ao percentual do grupo "Muito Alto" (78,33%).

Tabela 8 – Resultado por montante orçamentário dos TCE's e teste qui-quadrado

ORÇAMENTO_TC		Ausente	Presente	Total	Teste qui-quadrado	g.l.	Sig.
Baixo	Contagem	29	91	120	3,64	3,00	0,30
	%	24,17%	75,83%	100,00%			
Intermediário	Contagem	33	87	120			
	%	27,50%	72,50%	100,00%			
Alto	Contagem	21	99	120			
	%	17,50%	82,50%	100,00%			
Muito Alto	Contagem	26	94	120			
	%	21,67%	78,33%	100,00%			
Total	Contagem	109	371	480			
	%	22,71%	77,29%	100,00%			

Legenda: Ausente: quantidade de subcategorias ausentes; Presente: quantidade de subcategorias presentes; g.l. são os graus de liberdade; Sig é a significância. Observação: Todas as condições para realizar o Teste qui-quadrado foram atendidas.

Os resultados do teste qui-quadrado também demonstram não haver diferenças significativas entre os percentuais de presença dos grupos de TCE por montante orçamentário, dado que a significância dos testes foi de 0,30, superior ao referencial de 0,05.

Uma possível razão para os resultados é o fato de que várias das características de 'governança', em especial os aspectos avaliados nas subcategorias 1, 3, 4, 6, 7, 9 e 10 registradas no Quadro 1, bem como das características de 'gestão', com destaque para o pesquisado nas subcategorias 11 a 14, 16 e 17 indicadas no Quadro 1, não dependerem necessariamente de um nível elevado de investimentos por parte dos TCE's, podendo ser implementadas por alterações normativas e por práticas de gestão que não exigem dispêndios financeiros relevantes.

Neste contexto é necessário que os TCE's busquem desenvolver as instâncias de governança e gestão, priorizando os aspectos que não impliquem em elevação de despesas, com vistas a aproximarem-se cada vez mais do modelo indicado na Figura 2 (BRASIL, 2014).

4.2.3 Comparativo Conforme o Montante Orçamentário de Cada Unidade Federativa

A Tabela 9 mostra o resultado da análise considerando as informações a respeito de cada TCE e segmentando-os por montante orçamentário em quatro grupos, conforme respectivo o quartil, citado no Quadro 2.

Tabela 9 – Resultado por montante orçamentário das UF's e teste qui-quadrado

ORÇAMENTO_UF		Ausente	Presente	Total	Testes qui-quadrado	g.l.	Sig.
Baixo	Contagem	33	87	120	4,97 ^a	3,00	0,17
	%	27,50%	72,50%	100,00%			
Intermediário	Contagem	29	91	120			
	%	24,17%	75,83%	100,00%			
Alto	Contagem	19	101	120			
	%	15,83%	84,17%	100,00%			
Muito Alto	Contagem	28	92	120			
	%	23,33%	76,67%	100,00%			
Total	Contagem	109	371	480			
	%	22,71%	77,29%	100,00%			

Legenda: Ausente: quantidade de subcategorias ausentes; Presente: quantidade de subcategorias presentes; g.l. são os graus de liberdade; Sig é a significância. Observação: Todas as condições para execução do teste qui-quadrado foram cumpridas.

A Tabela 9 mostra que os TCE's do grupo "baixo" possuem percentual de presença de 72,50%, enquanto os do grupo "Muito Alto" obtiveram percentual de presença de 76,67%. Os resultados do teste qui-quadrado demonstram não haver diferenças significativas entre os percentuais de presença dos grupos de TCE por montante orçamentário da respectiva unidade da federação, dado que a significância dos testes foi de 0,17, portanto, superior ao referencial de 0,05.

A segmentação por montante orçamentário gerenciado pelas UF's foi proposta considerando uma situação ideal de que quanto maior a despesa a ser fiscalizada pelos Tribunais (refletida no montante orçamentário das unidades da federação), seria recomendável que o TCE's tivessem maior grau de maturidade nos quesitos governança e gestão, estruturando-se mais adequadamente para a realização das suas funções de controle externo.

No entanto, os resultados apontaram que o montante orçamentário das unidades da federação e o percentual de presença de subcategorias por TCE não guardam relação significativa entre si.

A suposta correlação entre características de governança e gestão e montante orçamentário fiscalizado pelos TCE's não possuem um balizamento teórico, ao se observar as diretrizes constitucionais para a elaboração das leis orçamentárias das unidades da federação, art. 165 a 169 da CF, verifica-se uma complexidade de fatores e requisitos que conduzem o processo legislativo, todavia não consta qualquer menção que vincule as dotações orçamentárias ao grau de desenvolvimento da governança e gestão dos TCE's. Portanto, os resultados obtidos estão convergentes com as lacunas normativas acerca do assunto (BRASIL, 1988).

5 CONCLUSÃO

O objetivo geral desta pesquisa foi investigar as características de governança e de gestão pertinentes aos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal. Foi realizado um estudo descritivo, de natureza qualitativa-quantitativa. Analisou-se o conteúdo dos regimentos internos, leis orgânicas, planos estratégicos e relatórios de atividades de 24 TCE's considerados na amostra. Com vistas a atingir o objetivo geral proposto, buscou-se avaliar os objetivos específicos descritos a seguir.

O primeiro objetivo específico foi propor um quadro para analisar as características de governança e de gestão pertinentes aos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal. Este objetivo foi alcançado, sendo evidenciado por meio do Quadro 1 da Seção 2.2 do referencial teórico, o qual exhibe duas categorias e vinte subcategorias, definidas com base no referencial teórico identificado no próprio quadro.

O segundo objetivo específico foi identificar as características de governança e gestão pertinentes aos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal com base nas categorias e subcategorias apresentadas no quadro previamente proposto. Este objetivo foi atendido após a tabulação dos resultados encontrados na análise de conteúdo desta pesquisa, cujo resumo das presenças e ausências das subcategorias, separadas por categorias, pode ser verificado nas Tabelas 1, 2 e 3. Já os Quadros 3 e 4 trazem os resultados dos testes estatísticos binomiais, demonstrando que para a maioria das subcategorias a hipótese nula foi rejeitada.

Os resultados da análise comparativa entre as categorias constam da Tabela 4, que apresenta os resultados dos testes estatísticos qui-quadrado. Estes testes apontam para a existência de diferenças significativas e uma distribuição não uniforme entre as categorias de gestão (70,42%) e de governança (84,17%).

Já o terceiro objetivo específico foi comparar as características de governança e gestão identificadas, de acordo com as regiões de atuação dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal. A Tabela 7 e os resultados contidos na Subseção 4.2.1 forneceram as informações necessárias para que o

terceiro objetivo específico pudesse ser atingido. O resultado do teste qui-quadrado realizado para esta etapa indicou que os percentuais de presenças das subcategorias não apresentaram diferenças significativas entre os TCE's, quando separados por região de atuação

O quarto objetivo específico foi comparar as características de governança e gestão identificadas, com base no montante orçamentário gerenciado pelos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal. A Tabela 8 e os resultados contidos na Subseção 4.2.2 forneceram as informações necessárias para que o quarto objetivo específico pudesse ser atingido. O resultado do teste qui-quadrado realizado para esta etapa sugeriu que os percentuais de presenças das subcategorias não apresentaram diferenças significativas entre os TCE's, quando separados pelo montante orçamentário.

O quinto objetivo específico foi comparar as características de governança e gestão identificadas, conforme o montante orçamentário de cada Estado e do Distrito Federal. O resultado do teste qui-quadrado realizado para esta etapa, Tabela 9, sugeriu que os percentuais de presenças das subcategorias não apresentaram diferenças significativas entre os TCE's, quando separados pelo montante orçamentário da unidade da federação ao qual a instituição pertence.

Com o cumprimento dos objetivos específicos mencionados foi possível alcançar o objetivo geral da pesquisa. O percentual de presença das subcategorias associadas às categorias em média, foi 77,29%. Tal percentual não se distribuiu de maneira uniforme entre as categorias, já que a categoria 'Governança' apresentou um percentual de presença de 84,17%, e a categoria 'Gestão' obteve 70,42% de presença. Quando segregadas por região de atuação, montante orçamentário do TCE ou montante orçamentário da UF, os percentuais de presença das subcategorias não apresentaram diferenças significativas.

Este trabalho busca contribuir para o debate acadêmico a respeito das características de governança e gestão pertinentes às organizações públicas, bem como contribuir para estudos que empreguem conceitos relativos à governança e à gestão para analisar características dos TCE's brasileiros.

Como sugestões para estudos futuros, sugere-se realizar pesquisa por meio de estudos de caso junto a TCE's da amostra, com roteiro de entrevistas

baseado no Quadro 1. Deste modo, seria possível avançar, para os casos selecionados, na confrontação de dados primários a serem obtidos com os resultados já obtidos neste estudo por meio de levantamento de dados secundários. Outra sugestão é efetuar uma pesquisa de levantamento baseada em dados primários obtidos por questionários, a serem respondidos pelos TCE's, para confrontar com os resultados obtidos neste trabalho.

Por fim, sugere-se, também, que em estudos futuros a pesquisa seja estendida a outros períodos de coleta de dados e abranja outros Tribunais de Contas brasileiros, tais como os Tribunais de Contas dos Municípios e o Tribunal de Contas da União, de modo a se obter um estudo a respeito de outros tribunais de contas não contemplados nesta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ALVES, Carlos André de Melo. **As contribuições das ouvidorias para a gestão e para a governança corporativa**: estudo em instituições bancárias baseado na regulamentação brasileira. 2012. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. doi:10.11606/T.12.2012.tde-09112012-204311. Acesso em: 01/07/2019.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimentos e tendências**. São Paulo: Atlas, 2014.

ATRICON, Associação Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas MMD-TC (versão 2017)**. Brasília, DF: Atricon, 2017. 133 p. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/mmd/MMD-TC-DocumentoBase-2017-vers%C3%A3o-publicada.docx.pdf>. Acesso em 12/06/2018.

ATRICON, Associação Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Funções dos Tribunais de Contas**. 2018 <http://www.atricon.org.br/institucional/funcao>. Acesso em 20/06/2018

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 12/06/2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública** - Versão 2. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de Levantamento de Governança Pública (TC 020.830/2014-9)**. Brasília: TCU, 2015. 95 p. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/projetos-relacionados/governanca-publica/>. Acesso em 23/03/2018.

CAPES. **Portal de periódicos do MEC**. <https://www.periodicos.capes.gov.br/>. Acesso em 26/06/2019.

FAMA, Eugene F.; JENSEN, Michael C. *Separation of Ownership and Control*. ***Journal of Law and Economics***. 1983. 14 p.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2002. 175 p.

GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública e os Tribunais de Contas**. Belo Horizonte. Fórum, 2003. 25 p.

HIDALGO, Daniel F., CANELLO, Júlio, OLIVEIRA, Renato L. (2016). *Can Politicians Police Themselves? Natural Experimental Evidence From Brazil's Audit Courts*. ***Comparative Political Studies***, Massachusetts. USA. 2016. 49(13), 1739–1773. <https://doi.org/10.1177/0010414015626436>. Acesso em 26/06/2019.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Governança em organizações não empresariais**. 2018 <http://www.ibgc.org.br/index.php/governanca/governanca-em-organizacoes-nao-empresariais>. Acesso em 10/05/2018.

IFAC. International Federation of Accountants. **Governance in the public sector: a governing body perspective.** In International public sector study nº 13., 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 25/03/2019.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões.** 4ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. 552 p.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo.** 8ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2018. 1227 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 41ª Edição. São Paulo. Malheiros, 2015. 781 p.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, María del Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Mcgraw-hill, 2013. 613 p.

SIEGEL, Sidney; CASTELLAN JR., N. John. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento.** 2. ed. Porto Alegre: Artmed Editora S.A., 2006. 448 p.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa no Brasil e no mundo: teoria e prática.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

SLOMSKY, Valmor, MELLO, Gilmar Ribeiro de, FILHO, Francisco Tavares, MACÊDO, Fabrício de Queiroz. **Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública.** 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ZANELLA, L. C. H. **Metodologia da pesquisa.** Apostila elaborada para o curso de administração na modalidade a distância. Brasília: UnB, 2009.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Montante Orçamentário dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal

APÊNDICE B – Montante Orçamentário das Unidades Federativas

Apêndice A – Montante Orçamentário dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal

REF TCE	TCE	Orçamento Executado TCE	Exercício Referência	Fonte de dados	QUARTIL TCE
1	TCE Acre	R\$ 69,331,839.12	2018	Transparência	1
2	TCDF	R\$ 328,336,241.38	2018	Transparência	4
3	TCE Amapá	R\$ 146,038,088.00	2018	Transparência	2
4	TCE Bahia	R\$ 231,398,278.45	2018	Transparência	3
5	TCE Ceará	R\$ 196,897,826.39	2018	Transparência	2
6	TCE Espírito Santo	R\$ 159,467,994.83	2018	Transparência	2
7	TCE Maranhão	R\$ 164,642,268.00	2018	Informações orçamento (site)	2
8	TCE Minas Gerais	R\$ 708,130,559.37	2018	Transparência	4
9	TCE Mato Grosso do Sul	R\$ 262,955,985.55	2018	Transparência	3
10	TCE Mato Grosso	R\$ 322,958,626.79	2018	Transparência	3
11	TCE Pará	R\$ 198,172,141.96	2018	RREO	3
12	TCE Paraíba	R\$ 143,112,393.00	2018	Transparência	2
13	TCE Pernambuco	R\$ 375,199,984.77	2018	Transparência	4
14	TCE Piauí	R\$ 124,171,812.79	2018	Transparência	1
15	TCE Paraná	R\$ 264,121,337.16	2018	RREO do Governo Estadual	3
16	TCE Rio de Janeiro	R\$ 645,933,292.19	2018	Transparência	4
17	TCE Rio Grande do Norte	R\$ 82,810,404.67	2018	Transparência	1
18	TCE Rondônia	R\$ 131,489,200.86	2018	Transparência	1
19	TCE Roraima	R\$ 70,155,207.41	2018	QDD	1
20	TCE Rio Grande do Sul	R\$ 547,552,565.26	2018	Transparência	4
21	TCE Santa Catarina	R\$ 271,953,515.64	2018	Transparência	3
22	TCE Sergipe	R\$ 129,335,475.72	2017	RREO 2017	1
23	TCE São Paulo	R\$ 931,239,097.90	2018	Transparência	4
24	TCE Tocantins	R\$ 131,672,865.60	2018	Balanço orçamentário	2

Legenda: QDD: Quadro Demonstrativo da Despesa; RREO: Relatório Resumido de Execução Orçamentária

Apêndice B – Montante Orçamentário das Unidades Federativas

REF TCE	UF	Orçamento Executado Estado	Exercício Referência	Fonte de dados	QUARTIL UF
1	Acre	R\$ 5,778,279,173.58	2018	Transparência	1
2	Distrito Federal	R\$ 24,837,308,242.98	2018	Transparência	3
3	Amapá	4.059.929.945,45	2018	Transparência	1
4	Bahia	R\$ 45,570,158,000.00	2017	Transparência	4
5	Ceará	R\$ 24,494,810,558.46	2018	Transparência	3
6	Espírito Santo	R\$ 14,364,919,237.76	2018	Transparência	2
7	Maranhão	R\$ 15,612,493,182.62	2018	Transparência	2
8	Minas Gerais	R\$ 102,986,641,548.54	2018	RREO	4
9	Mato Grosso do Sul	R\$ 3,473,218,545.40	2018	RREO	1
10	Mato Grosso	R\$ 21,995,581,805.33	2018	Transparência	3
11	Pará	R\$ 25,448,413,000.00	2018	RREO	3
12	Paraíba	R\$ 10,645,771,506.98	2018	Transparência	2
13	Pernambuco	R\$ 34,759,871,122.13	2018	Transparência	3
14	Piauí	R\$ 9,671,737,342.00	2018	RREO	2
15	Paraná	R\$ 46,601,355,773.15	2018	RREO	4
16	Rio de Janeiro	R\$ 66,698,955,677.94	2018	Transparência	4
17	Rio Grande do Norte	R\$ 9,418,288,761.36	2018	RREO	2
18	Rondônia	R\$ 7,528,933,789.56	2018	Transparência	1
19	Roraima	R\$ 3,710,890,807.26	2018	RREO	1
20	Rio Grande do Sul	R\$ 69,355,126,284.23	2018	Transparência	4
21	Santa Catarina	R\$ 22,805,702,194.91	2018	Transparência	3
22	Sergipe	R\$ 6,260,524,907.30	2018	Transparência	1
23	São Paulo	R\$ 242,037,293,542.40	2018	Transparência	4
24	Tocantins	R\$ 8,527,014,129.56	2018	Transparência	2

Legenda: RREO: Relatório Resumido de Execução Orçamentária