



Accountability: Dimensões de Análise e Avaliação no Trabalho dos Tribunais de Contas

Accountability: Dimensions of Analysis for Evaluating the Work of Brazilian Courts of Audit

Arlindo Carvalho Rocha*

RESUMO

O objetivo deste artigo é apresentar e discutir as dimensões de análise que permitem avaliar e caracterizar a *accountability* nos relatórios e pareceres produzidos por tribunais de contas brasileiros. Trata-se de um estudo de natureza analítica, no qual se busca compreender o significado da *accountability* e, mediante a revisão da literatura especializada, dela retirar uma categorização apropriada à análise desses documentos. Como resultado da discussão, duas dimensões são apontadas: a dimensão formal, que envolve a forma pela qual o processo é conduzido e produz seus resultados; e a dimensão substantiva, que envolve aquilo que deve ser o objetivo do processo, isto é, a própria atividade do agente público, suas ações e decisões, as quais devem ser conhecidas e comunicadas à sociedade. A importância de se distinguir essas duas dimensões é apresentar uma categorização básica, que permite a análise mais objetiva dos relatórios e pareceres produzidos pelos TCs, de forma a evidenciar a essência do processo de *accountability* sem extravasar os limites do estado de direito, mas, também, sem cair na armadilha comum, neste tipo de análise, de focar o formal e deixar de lado o essencial.

Palavras-chave: *Accountability*; Dimensões de Análise; Tribunais de Contas; Administração Pública; Controle Externo.

ABSTRACT

In this article we present and discuss the dimensions of analysis for evaluating and characterizing the concept of accountability in the reports and opinions produced by Brazilian courts of audit. The study seeks to understand the meaning attributed to accountability. Based on a review of the literature, categories are developed for analysis of public accounts by these courts. Two dimensions of accountability were identified: the formal dimension, which involves the way in which the process is conducted and produces its results; and the substantive dimension, involving what should be the goal of the process, that is, the activities of public agents, their actions and decisions, and making them known and communicated to society. The importance of distinguishing these two dimensions is to permit a more objective analysis of the reports and opinions produced by those courts in order to highlight the essence of the process of accountability within the rule of law, but without falling into the common trap in this kind of analysis of focusing on the formal dimension and ignoring the essential, the substantive dimension.

Keywords: *Accountability; Dimensions of Analysis; Audit Courts; Public Administration, External Control.*

*Universidade do Estado de Santa Catarina - Florianópolis - Santa Catarina. Brasil - arlindo.rocha@audesc.br

INTRODUÇÃO

Os órgãos que promovem o controle institucional das atividades governamentais no Brasil, principalmente os Tribunais de Contas (TCs), não têm dado a devida atenção à *accountability* (Arantes, Abrucio, & Teixeira, 2005). Em que pese este fato, as possibilidades de promoção da *accountability* por parte dos TCs são conhecidas e reais, não só pela privilegiada posição de independência que possuem, mas, e principalmente, pelas amplas atribuições que lhes foram outorgadas pela Constituição Federal de 1988 (CF/88) e, mais recentemente, pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101. No entanto, a maioria dos TCs se limita a uma atuação focada quase que exclusivamente na verificação da conformidade e da legalidade das despesas públicas (Barros, 2000; Arantes *et al.*, 2005).

Conquanto a conformidade e a legalidade das despesas públicas sejam elementos importantes para o exercício do controle institucional da administração pública, eles são apenas uma parte da *accountability*. Outros elementos tão importantes quanto a conformidade e a legalidade na atuação de um governo democrático, consubstanciados na transparência, na responsividade, na postura ética e na defesa dos postulados democráticos (Denhardt, & Denhardt, 2007), têm sido deixados de lado. Com isso, o cerne *accountability* não é atingido e um papel fundamental na consolidação e no desenvolvimento democrático da sociedade brasileira não é cumprido. E mais importante, ao não atingirem a essência da *accountability*, os TCs enfraquecem a sua relação com a sociedade e perdem legitimidade como órgãos efetivos e importantes de controle institucional das atividades governamentais (Santos, & Cardoso, 2002).

Nesse contexto, embora os TCs despendam esforço e recursos para promover o controle sobre praticamente todas as atividades do Estado, são pouco efetivos na promoção da *accountability*. Arantes *et al.* (2005), ao discutirem esta questão, atribuem a causa dessa pouca efetividade, por exemplo, ao fato de os relatórios e pareceres por eles produzidos serem burocráticos, usarem de linguagem muito hermética e,

principalmente, não apresentarem ênfase na avaliação e no controle de resultados. Mas, além do diagnóstico, há a necessidade de se investigar e avaliar com mais propriedade a presença da *accountability* no trabalho apresentado pelos TCs. E, neste caso, o pressuposto é que uma clara definição das dimensões da *accountability* utilizadas nas análises pretendidas permitirá avaliar mais objetivamente a sua presença no trabalho desses órgãos. Cabe ressaltar, todavia, que não é objeto deste estudo a análise do uso que tais relatórios e pareceres possam ter por parte dos cidadãos ou da sociedade. O propósito é que as análises desses documentos possam evidenciar a presença ou não dos elementos pertinentes à *accountability*, independentemente da utilização que se venha a dar a tais elementos.

Assim, o objetivo deste artigo é apresentar e discutir as dimensões de análise que permitem avaliar e caracterizar a *accountability* nos relatórios e pareceres dos TCs.

Para cumprir este objetivo, desenvolveu-se um estudo de natureza analítica no qual se busca compreender o significado da *accountability* e, mediante a revisão da literatura especializada, dela retirar uma categorização apropriada à sua análise. Busca-se, inicialmente, apropriar o significado do termo *accountability*, bem como contextualizar o conceito na realidade brasileira para, a seguir, discutirem-se os aspectos que envolvem a atividade de controle que o Estado exerce sobre os seus agentes. Como resultado, evidencia-se que o processo de *accountability* desenvolvido pelos órgãos de controle estatal se desdobra em duas dimensões: a dimensão formal, que envolve a forma pela qual o processo é conduzido e produz seus resultados; e a dimensão substantiva, que envolve aquilo que deve ser o objetivo do processo, isto é, a própria atividade do agente público, suas ações e decisões, as quais devem ser conhecidas e comunicadas à sociedade.

Essas duas dimensões de análise são discutidas e apropriadas no presente artigo que está organizado em seis partes, iniciando-se nesta introdução. Na segunda parte faz-se uma breve revisão do conceito da *accountability*, contextualizando-o em relação ao Brasil e mos-

trando a preocupação do legislador constituinte brasileiro em criar instrumentos para a sua de promoção. A partir daí, discute-se a distinção entre forma e conteúdo no processo de *accountability* caracterizam-se as duas dimensões que devem conduzir a análise: a formal e a substantiva. A atuação dos TCs brasileiros e a aplicação das duas dimensões de análise da *accountability* é o objeto da terceira parte. Inicialmente, são destacadas algumas pesquisas empíricas sobre a pouca efetividade do trabalho dos TCs em relação à promoção da *accountability*. A seguir são apresentados e discutidos os componentes que caracterizam cada uma das dimensões de análise da *accountability*, bem como a importância que as análises do trabalho dos TCs se processem de acordo com essas dimensões. Na quinta parte são trazidas algumas considerações finais, ressaltando-se a necessidade de mais pesquisas e estudos, com vistas a identificar, analisar e responder as muitas questões que se apresentam sobre o tema. Finalmente, a sexta parte contém as referências bibliográficas.

2 O ESTADO DA ARTE

O termo *accountability* tem gerado muita controvérsia no Brasil e a inexistência de tradução para o português acrescenta uma dificuldade adicional para a sua compreensão. A expressão *accountability* deriva do latim e é composta por *ad+computare*, que significa “contar para, prestar contas a, dar satisfação a, corresponder à expectativa de” (Heidemann, 2009, p. 303).

Pode-se argumentar como o fez Campos (1990), que a inexistência do termo está associada à inexistência do fenômeno no âmbito da sociedade brasileira. Tal argumento pode ser sustentado ao se levar em conta que, com a estruturação dos sistemas formais de controle no Brasil, consubstanciada na criação do Tribunal de Contas da União (TCU), na década de 1890, se adotou a expressão “prestação de contas” para verbalizar tal fenômeno. Neste sentido, é lícito supor que, à época da criação do TCU, a expressão “prestação de contas” pudesse definir e descrever, no Brasil, algo parecido com o que se entendia como *accountability* nos EUA.

No entanto, basta ler “A Democracia na América” de Tocqueville (1969), publicado originalmente em 1835, para se perceber que, desde o início, o desenvolvimento das duas sociedades foi bem diferente:

Mas nada disso se vê nos Estados Unidos; lá, a sociedade governa-se a si própria por si própria. Todo o poder se centraliza em seu seio. [...] A nação participa da confecção das leis pela escolha de seus legisladores, e na execução das mesmas pela escolha dos agentes do governo executivo; quase pode dizer-se que se governa a si própria, tão fraca e restrita é a parte deixada à administração [...] (op. cit., p. 69-70).

Nestas observações é possível vislumbrar a causa da diversidade na evolução do fenômeno nas duas sociedades. Aqui e lá ele foi delimitado por contornos nitidamente diferentes, principalmente em relação à sua amplitude e abrangência.

Assim, a expressão prestação de contas poderia contemplar amplamente o fenômeno da *accountability*, não fosse o sentido formal e restritivo que assumiu no Brasil. Cingida aos aspectos formais, a prestação de contas no Brasil afastou-se da profundidade e amplitude da *accountability* nos EUA, e o fato é que “prestação de contas” e *accountability*, embora com uma raiz comum, definem e descrevem fenômenos distintos, que no Brasil assumem características próprias e permitem enfatizar que a *accountability* não se resume à questão legal ou à prestação formal de contas.

2.1 Fundamentos e base teórica

Nas democracias representativas modernas, as atividades dos governantes devem estar circunscritas pelas leis e desenvolver-se dentro dos limites dos interesses democráticos e sociais. Por isso, como afirma Arato (2002), já não é suficiente que os governos respondam exclusivamente aos corpos de representação popular, mas também aos próprios cidadãos, mesmo porque a única forma de obrigar os governantes a cumprirem as promessas pelas quais foram eleitos é exigir que eles expliquem

o que fazem, é submetê-los à *accountability*. O'Donnell (1998), ao discutir as democracias na América Latina, afirma a existência de “democracias delegativas”, isto é, democracias que, embora disponham dos instrumentos próprios das democracias plenas, utilizam esses instrumentos de forma parcial ou tutelada. Diferentemente das democracias mais consolidadas, nas quais os governantes estão presos ao cumprimento das suas promessas de campanha e são instados permanentemente a prestar contas de seus atos, continua o autor, nas democracias delegativas os eleitores conferem aos governantes plenos poderes para governar, pouco cobrando ou mesmo isentando-os de *accountability*. O autor conclui que tal condição é decorrência daquilo que denomina de “*deficit de accountability*”, cuja causa está na cultura política, conforme apontado por Campos (1990), para quem a inexistência não só do termo como do próprio fenômeno no País era decorrência do baixo estágio de desenvolvimento político da sociedade brasileira e, conseqüentemente, da ausência de uma cidadania organizada.

O Brasil é uma democracia representativa, com algumas características da democracia direta, constituída sob a forma de república federativa, cuja afirmação da soberania popular está expressamente declarada no artigo primeiro, *caput* e parágrafo único da CF/88 (Constituição, 1988).

A evolução política que conduziu o País a esta condição foi discutida por Faoro (2001) quando fez um mapeamento desde a herança absolutista portuguesa – em que o Estado é analisado segundo a esfera de atuação dos desejos pessoais do rei – até o período Vargas. Deste período, o autor extrai as origens do patrimonialismo, fundado nos estreitos laços entre a esfera pública, representada pela burocracia estatal, e a esfera privada, representada pelo estamento político, isto é, a camada social que comanda a economia junto ao rei e controla a burocracia, e que até hoje caracteriza a sociedade brasileira.

Para Faoro (2001), Portugal, estado absolutista à época da colonização, reproduziu no Brasil, durante o período colonial, a sua estrutura patrimonialista, considerada pelo autor como a origem da corrupção e da buro-

cracia no País. Ademais, continua, enquanto tal prática foi superada em outros países, acabou compondo a estrutura da economia política no Brasil.

Também para Jaguaribe *et al.* (1992), a cultura política brasileira é herdeira de grande influência e conserva diversas características de sua procedência ibérica, embora qualificada por elementos adquiridos no curso das transformações histórico-sociais que se sucederam no País.

Assinalam os autores que uma característica dessa cultura ibérica, herdada pela brasileira e que marca profundamente a cidadania, é a tendência ao entendimento da norma legal como um princípio ideal de conduta, independentemente de considerações de ordem prática, ao inverso, por exemplo, da cultura política anglo-saxônica, que tende a condicionar a norma às estimativas de razoabilidade de seu acatamento. “É o contraste entre a norma moderada, de aplicação rígida, e a norma rígida, de aplicação moderada” (Jaguaribe *et al.*, 1992, p. 205).

Não é difícil entender, portanto, o “*deficit de accountability*” na relação entre a sociedade e os governantes na realidade brasileira. As democracias delegativas e os estados patrimonialistas “não só prescindem da *accountability* como a evitam” (Akutso, 2002, p. 733).

Talvez, por considerar que o Brasil de fato apresentava um “*deficit de accountability*”, o legislador constituinte foi pródigo em criar e expandir instrumentos de *accountability* sobre o setor público e seus agentes. É verdade que a legislação brasileira não se refere expressamente à *accountability*. Nem poderia fazê-lo, dado que este é um termo estrangeiro, não incorporado ao vocabulário nacional. No entanto, embora se aceite que as expressões *accountability* e “prestação de contas” delimitam fenômenos diferentes, é necessário considerar que a legislação brasileira, ao referir-se e reforçar a prestação de contas e a participação, visa a promover o controle da atuação do governo pela sociedade e pelo cidadão, o que se traduz, fundamentalmente, por *accountability*.

Portanto, guardadas as devidas proporções, a *mens legis* brasileira, ao criar mecanismos

de participação popular nas decisões públicas, ao determinar a regular prestação de contas dos seus agentes e ampliar as competências, os poderes e a autonomia dos tribunais de contas – e, por consequência, a sua participação nesse processo –, busca, sem dúvida, promover e ampliar a *accountability*.

É de se assinalar que a CF/88 estabeleceu, por exemplo, a descentralização administrativa e tributária, o que resultou na delegação de poder participativo aos grupos organizados da sociedade local, com a instituição dos conselhos de políticas públicas nas áreas de planejamento, saúde e ensino (artigos 29, XI; 198, III; e 206, VI, respectivamente). Assegurou, também, a obrigatoriedade de disponibilização anual das contas públicas para o cidadão, permitindo-lhe avaliar e questionar o uso dos recursos (art. 31, § 3º) (IPEA, 2010).

A CF/88 estabeleceu, ainda, a obrigatoriedade da estruturação de sistemas de controle internos para os poderes nos três níveis de governo; a ampliação da autonomia, das atribuições e da autoridade do TCU e do Ministério Público; uma nova dinâmica de formulação e controle do orçamento, com a criação de novos instrumentos orçamentários: o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); a obrigatoriedade da oitiva popular, mediante audiências públicas, principalmente nas fases de elaboração e discussão do processo orçamentário, mas também para outras tantas atividades públicas; a consolidação do componente técnico no julgamento político dos chefes de governo, nos seus três níveis, mediante a obrigatoriedade da emissão de pareceres prévios pelos respectivos TCs e assim por diante. Além disso, também o legislador ordinário proporcionou um considerável reforço nessa luta ao aprovar a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a já famosa Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

No âmbito do controle institucional, e particularmente quando se fala do controle administrativo, os TCs receberam dos legisladores um aparato legal e instrumental que lhes permite amplas condições para promover a *accountability*. Tal aparato se consolida não só na sua independência, mas, e principalmente, como já

assinalado, pelas amplas atribuições e nas competências exclusivas elencadas no artigo 71 da CF/88 e, mais recentemente, pela LRF.

Cabe destacar que no ordenamento jurídico brasileiro os TCs possuem características peculiares, uma vez que são órgãos híbridos, com funções de caráter técnico e jurisdicional, tendo como modelo o TCU. Ademais, se moldam em um modelo particular, pois possuem linha hierárquica própria e independente, não subordinada a qualquer dos poderes; gozam de autonomia administrativa e funcional; têm iniciativa legislativa própria e competência normativa e reguladora específica e seus membros possuem garantias constitucionais idênticas às dos magistrados, embora não componham o Poder Judiciário (Guerra, 2005).

Em resumo, a criação desses instrumentos de *accountability*, ao estabelecer marcos para a ação da cidadania e do próprio Estado, consolida o referencial republicano na vida social brasileira (IPEA, 2010).

Todavia, a *accountability* é um processo que requer a participação da sociedade. Mas, para a participação acontecer e se desenvolver é necessário que informações pertinentes e adequadas estejam à disposição dos cidadãos (Arato, 2002; Ceneviva, 2006). Portanto, é inegável a relevância das atividades de produção e difusão de informações públicas qualificadas, uma vez que estas são fundamentais para o bom desempenho do controle social, para a efetividade geral dos mecanismos de *accountability* e para a desconcentração de poder (Abrucio, & Loureiro, 2005; Angélico, 2012). A produção dessas informações, porém, não é tarefa fácil, principalmente em sociedades cada vez mais complexas e que demandam cada vez mais *accountability*.

Para promover um processo consistente e permanente de coleta, análise, interpretação e divulgação de informações relacionadas às atividades públicas são necessárias condições como organização, estrutura, capacidade técnica, pessoal especializado e competência legal. Conquanto tais condições sejam difíceis de serem atingidas pela sociedade, elas estão presentes nos sistemas de controle institucional do próprio Estado. Assim, as informações produ-

zidas pelo aparato estatal devem estar não só a serviço do controle político-institucional exercido no interior do próprio Estado, mas, e principalmente, do controle político exercido pela sociedade sobre o governo, referenciado como controle social.

Nesse sentido, a premissa que fundamenta a presente discussão é a de que os tribunais de contas, na qualidade de órgãos de controle próprios do Estado, estão submetidos e devem dar cumprimento não só aos estritos ditames da lei, mas, também, ao princípio do “poder-dever”, isto é, à obrigação de utilizar o poder do qual estão investidos para atingir de forma plena as finalidades públicas a eles atribuídas (Meirelles, 2007), ou seja, fiscalizar os atos do governo e informar à sociedade, com os devidos esclarecimentos, sobre todos esses atos, de forma a permitir que ela – a sociedade – exerça o seu direito de controlar o governo.

2.2 As duas dimensões da *accountability*

Ao discorrer sobre o significado de democracia, Bobbio (2007) alerta que, além de ver a democracia como forma de governo, a linguagem política moderna a vê também como um conjunto de valores. Com isso, “[...] foi introduzida a distinção entre democracia formal, que diz respeito precisamente à forma de governo, e democracia substancial, que diz respeito ao conteúdo dessa forma” (*op. cit.* p. 157).

Esta distinção entre forma e conteúdo, ou seja, entre a forma e a substância contida na forma, serve como ponto de referência para caracterizar as dimensões da *accountability*. A forma pode ser consubstanciada na obrigação do Estado em fiscalizar (e punir, quando necessário) os seus próprios agentes, porém, agindo na forma e nos exatos limites da lei; a substância, na importância e conteúdo daquilo que se procura e que se revela dessa fiscalização. Caracterizam-se, assim, duas dimensões desse processo: a dimensão formal e a dimensão substantiva. A primeira, envolvendo a forma pela qual o processo é conduzido; a segunda, o que é importante extrair desse processo.

É imperioso admitir que a *accountability*, como processo, se subordina ao império da lei e

está subjugada ao estado de direito, definido como o Estado juridicamente organizado e obediente às suas próprias leis (Meirelles, 2007). Esta percepção leva à constatação de que qualquer que seja o aparato utilizado pelo Estado para promover a *accountability*, é necessário que tal aparato se enquadre nos processos legais. Não se pode esquecer que, neste caso, fiscal e fiscalizado são agentes públicos e integram o próprio Estado, subordinados, em consequência, às estritas determinações da lei. Se ao fiscal incumbe fiscalizar as ações dos demais agentes públicos, incumbe-lhe também, e principalmente, como agente público que também é, manter-se e atuar dentro da lei, pois só assim os pressupostos básicos do estado de direito serão preservados.

Portanto, já aqui, é possível apontar uma questão fundamental para caracterizar as dimensões que devem ser levadas em conta numa análise da *accountability*: o necessário enquadramento de seu processo formal aos limites da lei.

Também Schedler (1999) distingue dois sentidos que o termo *accountability* suscita: a) a obrigação dos agentes de informar ao público sobre suas atividades e justificarem-nas (*answerability*); e b) a capacidade das agências de controle de fazer cumprir a lei e aplicar sanções aos que violaram determinadas regras de conduta (*enforcement*) (*op. cit.*, p. 14).

Partindo da premissa de que a *accountability* subsiste baseada na existência do poder e da necessidade de que ele seja controlado, o autor apresenta uma concepção radial, identificando três formas básicas para prevenir o abuso do poder: a) obrigar que seu exercício se dê de forma transparente (informação); b) forçar que os agentes públicos justifiquem seus atos (justificação); e c) sujeitar o detentor do poder a sanções (punição). Estes três elementos – informação, justificação, punição – são, portanto, caracterizadores do conceito de *accountability* (Schedler, 1999, p. 14).

Observando-se esta caracterização sob uma ótica mais específica, é possível extrair daí um conjunto de valores que dizem respeito tanto à forma quanto à substância da *accountability*. A obrigação de informar engloba dois tipos de questões: a primeira, relativa ao direito dos

cidadãos de receberem informações sobre as decisões tomadas pelos governantes; a segunda, relativa à necessidade dos governantes de explicar suas decisões. Neste sentido, a obrigação de informar (*answerability*) é uma obrigação do governante: de responder (atender) às necessidades e interesses da sociedade, informando e justificando, a essa mesma sociedade, sobre suas atividades, mas também cumprindo a lei e submetendo-se a sanções se não o fizer. Trata-se, aqui, da substância da ação de governar: atender às necessidades e interesses da sociedade e cumprir a lei.

A capacidade de fazer cumprir a lei e aplicar sanções, por outro lado, envolve outro grupo de atores: os órgãos e agentes que detêm a atribuição legal e a capacidade institucional de obrigar ao cumprimento da lei mediante a aplicação de sanções (*enforcement*). Neste caso, não se trata da obrigação do governante. Trata-se da atribuição do fiscal de fiscalizar e punir, mas de fazê-lo de acordo com a lei. Trata-se, portanto, da forma, isto é, dos limites e dos procedimentos impostos pela lei ao fiscal, que lhe impedem o arbítrio, a prepotência e o abuso de poder, e garantem os direitos dos fiscalizados, como institutos fundamentais do estado de direito e pilares da democracia.

A proposta de Schedler (1999) reforça a necessidade de analisar a *accountability* por dois ângulos distintos: o da “obrigação” do agente público de agir e prestar contas, que pode ser representada pelos aspectos relacionados à obrigação de responder e informar (*answerability*), e a “obrigação” do agente fiscalizador de fazer cumprir a lei e aplicar sanções (*enforcement*).

Esta concepção também ajuda a entender e a delimitar com mais clareza as duas dimensões – a formal e a substantiva – necessárias à análise do processo de *accountability*. Em primeiro lugar, deve-se verificar se o agente fiscalizador cumpre, ele mesmo, a lei e se age nos estritos limites dos procedimentos legais. É o próprio Schedler (1999) quem alerta sobre essa questão: “Quando agentes de *accountability*

transformam-se em atores poderosos, quando seus critérios de julgamento são controversos e quando é difícil monitorar seu desempenho, enfrentamos o problema da *accountability* de segunda ordem: como podemos manter *accountable* esses agentes?” (Schedler, 1999, pp. 25-26). (tradução do autor)¹.

Trata-se, portanto, de verificar se os aspectos formais que envolvem obrigatoriamente o processo de *accountability* são atendidos. É a sua dimensão formal.

Em segundo lugar, deve-se focar o conteúdo daquilo que se fiscaliza, isto é, verificar como e de que forma o agente público vem realizando suas atividades e como tem respondido (atendido) às necessidades e interesses da sociedade. Esta é a dimensão substantiva da *accountability*.

3 OS TRIBUNAIS DE CONTAS E AS DUAS DIMENSÕES DE ANÁLISE

A *accountability*, segundo observa Schedler (1999), origina-se da assimetria de informações entre aqueles que exercem o poder e aqueles a quem, em última instância, cabe controlar o poder – a sociedade e o cidadão.

Os TCs despendem esforços e recursos para promover a fiscalização das atividades do governo e produzir seus relatórios e pareceres. Este trabalho expressa a própria essência da *accountability*, na medida em que reduz a assimetria de informações entre governo e sociedade. Portanto, é natural e necessário que as informações contidas nos seus pareceres e relatórios sejam as mais completas possíveis, mesmo porque, como são documentos públicos, podem e devem ser também utilizados pela sociedade e pelos cidadãos para fins de controle social.

Mas, em geral, a atuação dos TCs parece não atender a essa lógica; ao menos, é a conclusão a que se pode chegar com base na revisão dos estudos e pesquisas que apontam sistematicamente a pouca efetividade dos tribunais de contas na promoção da *accountability*.

¹ Texto original: When agents of accountability develop into powerful actors, when their criteria of judgment are controversial, and when it is difficult to monitor their performance, we face the problem of second-order accountability: how can we hold accountability accountable themselves?

Em recente pesquisa do tipo *survey*, que envolveu um total de 644 entrevistas, respondidas por pessoas que desempenham papel relevante na sociedade e no Estado, vinculadas ao Legislativo, ao Executivo, ao Judiciário, ao Ministério Público e à sociedade civil organizada, Arantes *et al.* (2005) buscaram avaliar a imagem dos tribunais de contas estaduais. Nesse estudo, os autores destacam que os tribunais de contas têm avaliação geral positiva da sociedade quanto às suas capacidades administrativas, o que lhes garantiria condições básicas para exercer bem suas funções de controle, enquanto as principais críticas à atuação desses tribunais se dirigem ao mérito de suas decisões.

De modo geral, em todos os aspectos que envolvem o relacionamento dos tribunais de contas com o cidadão comum, afirmam os autores, a avaliação foi predominantemente negativa. O item que recebeu a pior avaliação foi o da comunicação das atribuições institucionais aos cidadãos, vindo em seguida a falta de clareza da linguagem utilizada, a falta de transparência da fiscalização e a dificuldade de acesso e dos resultados obtidos pela fiscalização (Arantes *et al.*, p. 69-70).

É interessante observar que a maioria dos gestores e técnicos do Executivo entrevistados aponta a ideia de que os tribunais de contas devem se converter em órgãos de fiscalização dos resultados das políticas governamentais. Conforme a pesquisa, “o argumento geral é de que o acompanhamento contábil, realizado *a posteriori*, e, muitas vezes, meramente formal dos gastos públicos, não contribui para o aperfeiçoamento da administração pública” e que, portanto, os tribunais de contas deveriam ir além, postando-se como agentes fiscalizadores da efetividade das ações de governo, o que, segundo os autores, “levaria a instituição a assumir novo e muito mais significativo papel perante o governo e a sociedade” (Arantes *et al.*, p. 72).

Outra questão interessante que se sobressai dessa pesquisa é o fato de que os administradores públicos entendem que os tribunais de contas sejam menos formalistas, atuem de forma mais ágil e em parceria com a administração pública. Também se destaca da pesquisa a necessidade de maior transparência e contato

desses tribunais com a sociedade civil, “pois hoje um TC ‘parece um bloco monolítico, frio, distante e insensível’” (*op. cit.*, p. 72).

Sob o prisma da *accountability*, afirmam Arantes *et al.* (2005), é possível dizer que, na opinião dos entrevistados, os tribunais de contas ainda necessitam de um longo caminho de reformas e adaptações nas suas atuações, de modo a garantir a sua legitimidade junto à sociedade. Além dos requisitos do controle meramente formal, há um anseio de que os tribunais de contas se concentrem, cada vez mais, na avaliação do alcance das políticas governamentais. Por outro lado, destacam que os pontos mais positivos dos tribunais de contas estão na qualidade técnica e na estrutura administrativa, o que pode e deve ser um fator impulsionador de tais reformas, que passam, necessariamente, por sua função fiscalizadora, muito valorizada pela sociedade e pelos poderes públicos, “fato que justifica a existência dos TCs, mas, sozinho, não os sustenta” (Arantes *et al.*, 2005, pp. 75-81).

Uma pesquisa anterior, realizada no início da década de 2000, abrangendo todos os 27 tribunais de contas estaduais brasileiros, com o objetivo de identificar os que executavam auditorias de desempenho, revelou que, à época, a maioria não executava este tipo de auditoria, cingindo-se ao acompanhamento formal da regularidade dos gastos públicos (Barros, 2000). Ademais, mesmo em relação aos que eventualmente executavam essas auditorias (dez dos 27 tribunais pesquisados), 30% deles o faziam com restrições (Barros, 2000, p. 167).

Outro trabalho recente, produzido por Ceneviva e Farah (2006), que discute o papel que os sistemas de avaliação de programas e políticas públicas podem desempenhar na ampliação ou no aperfeiçoamento de mecanismos de controle da gestão pública, examinando como a implantação de sistemas de avaliação contribui para reduzir a assimetria de informações entre cidadãos e políticos e entre políticos e burocratas, traz conclusões eloquentes.

Assinalam os autores que, para fiscalizar e controlar as ações governamentais, os cidadãos precisam, necessariamente, ter acesso à informação, e que o controle dos políticos e burocratas, fora dos períodos eleitorais, vincula-se à

visibilidade e à divulgação dos atos do Poder Público. Neste sentido, nas conclusões, os autores enfatizam a necessidade de reforçar os aspectos pertinentes à ampliação da *accountability* democrática, ao afirmarem:

Como já enfatizado, a transparência e a visibilidade das ações governamentais são peças-chave para a *accountability* de maneira geral, porém, nesse caso, sem transparência, fidedignidade e clareza das informações não há como cidadãos apropriarem-se dos dados das avaliações para cobrar os agentes públicos (Ceneviva, & Farah, 2006, pp. 16-17).

É inegável que o controle foi reforçado pelas reformas da gestão pública, principalmente pela introdução ou efetivação de controles internos e externos à administração. Tal reforço, no entanto, tem-se mostrado insuficiente, pois, “nota-se muito mais a existência de um discurso favorável à *accountability* do que medidas efetivas para a sua promoção nas reformas avaliadas” (Prado, & Pó, 2007, p. 9).

O que esses estudos e pesquisas parecem refletir é o fato de que na grande maioria dos TCs não se verifica uma maior preocupação com a dimensão substantiva da *accountability*, já que as informações produzidas por esses órgãos não atendem aos anseios e, principalmente, às necessidades da sociedade. Refletem, ainda, que esses órgãos se restringem à verificação do cumprimento da lei e da conformidade das despesas públicas sem expandir os seus horizontes para além dessa visão limitada. Com isso a essência da *accountability* não é atingida e os TCs enfraquecem a sua relação com a sociedade e perdem legitimidade como órgãos efetivos e importantes no controle institucional das atividades governamentais (Barros, 2000; Santos, & Cardoso, 2002; Arantes *at al.*, 2005; Prado, & Pó, 2007).

Pode-se atribuir a causa da pouca efetividade do trabalho desenvolvido pelos TCs em relação à promoção da *accountability*, ao fato de eles não refletirem de forma mais ampla o espectro desta. Mas, para investigar e avaliar a realização do potencial de *accountability* nos relatórios e pareceres dos TCs faz-se necessário analisar tais documentos à luz de duas dimen-

sões: a formal e a substantiva, que não só englobam como qualificam o processo da *accountability*. Essa discussão será apresentada a seguir. Antes, porém, é importante destacar que a expressão *accountability* mesmo quando usada de forma genérica a partir deste ponto, tem como referência a sua vertente horizontal (ou controle institucional), conforme a definem O'Donnell (1998) e Mainwaring, & Welna (2005), isto é, a que se manifesta no interior do aparato do Estado e é promovida pelos órgãos ou pelas agências que têm atribuições e poder legal para tal.

3.1 A aplicação das duas dimensões da *accountability*

Como visto, é possível apontar a distinção entre a forma e a substância no processo de *accountability* - a forma, consubstanciada na obrigação de fiscalizar e punir nos exatos limites e na forma da lei - e a substância, na importância e no conteúdo daquilo que se fiscaliza. Forma e substância, portanto, caracterizam as dimensões que permitem analisar esses processos.

Não é difícil perceber como os três elementos apresentados por Schedler (1999) - informação, justificação, punição - são aplicáveis quando se trata da “obrigação” do fiscal, isto é, quando se trata da forma do processo. O aparato que o Estado moderno possui para produzir o serviço público é, em larga escala, estruturado na forma de burocracia, conforme concebida por Weber e, como tal, sua ação e a de seus agentes estão adstritas às normas e padrões que o regulam e lhes são impostos por sua concepção (Salm, & Menegasso, 2009).

No Brasil, a atividade pública pauta-se pelo Direito Administrativo, que conceitua o controle que o Estado exerce sobre os seus agentes (*accountability* horizontal), como “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outra” (Meirelles, 2007, p. 671).

O arcabouço legal vigente no País abriga três instâncias de controle no interior da estrutura do Estado: o controle político; o controle judiciário e o controle administrativo. O controle político, em sentido amplo, pode ser inter-

pretado como o que é exercido pelas instituições políticas sobre os atos dos agentes públicos². Este controle caracteriza-se por seu caráter eminentemente político e cujos objetivos são os superiores interesses do Estado e da sociedade (Meirelles, 2007, pp. 708-709). É o caso do julgamento das contas dos chefes dos executivos pelos respectivos legislativos.

O controle judiciário, exercido privativamente pelo Poder Judiciário sobre os atos da administração, e o administrativo, derivado do “poder-dever de autotutela que a Administração tem sobre seus próprios atos e agentes”, submetem-se rigorosamente aos ditames da lei, isto é, só são considerados legítimos e operam resultados efetivos se praticados conforme a norma legal e nos estritos limites da lei (princípio constitucional da legalidade), sem o que se expõe à invalidade (Meirelles, 2007, pp. 677 e 717).

O que esses tipos de controle têm em comum, e inescapável em um estado de direito, é a absoluta submissão aos princípios e dispositivos constitucionais que asseguram direitos e garantias contra a ação arbitrária do Estado.

Assim, considerando os elementos de Schedler (1999) e levando em conta o contexto de um estado democrático de direito, pode-se caracterizar a dimensão formal da *accountability* a partir de três componentes: publicidade, justificação e sanção.

A *accountability*, conforme se depreende da discussão levada a efeito até aqui, é complexa e multifacetada. Por outro lado, ela não envolve apenas uma ou outra característica, mas uma soma de características que estão presentes nos três modelos que explicam a administração pública (Denhardt, & Denhardt, 2007). Partindo dessa premissa, é preciso levar em consideração tais características sempre que se aborde a dimensão substantiva da *accountability*.

Conquanto não seja possível aprofundar a discussão dos referidos modelos, cabe apresentar, ainda que de forma sucinta, a concepção que cada um deles sobre *accountability*. O primeiro modelo, conhecido como *The Old Public*

Administration (Administração Pública Tradicional -APT) concebe a *accountability* como fundamentalmente hierárquica, projetada a partir da distinção entre a decisão política – de responsabilidade dos líderes políticos eleitos, e a execução das políticas públicas – de responsabilidade dos servidores públicos nomeados e permanentes. A coerência da *accountability* no modelo deriva da concepção de que o resultado que se obtêm de uma política pública é a consequência do acerto da decisão política combinada a uma implementação correta. Neste caso, a *accountability* sobre a decisão política (vertical), combinada à *accountability* sobre o processo (horizontal), será suficiente para garantir o resultado esperado (Denhardt, & Denhardt, 2007; Salm, & Menegasso, 2009; Rocha, 2011).

O segundo modelo, conhecido como *The New Public Management* (Nova Gestão Pública -NGP), tem em Allen Schick, David Osborn, Ted Gaebler e Al Goree Bresser Pereira alguns de seus principais autores. Parte da premissa de que a implementação de qualquer política pública exige do agente um alto grau de discricionariedade, necessária para que ele possa atingir os resultados desejados. A ação dos servidores é verificada e avaliada não nos processos, mas por seus resultados. A coerência da abordagem da *accountability* no modelo se deve à concepção de que é o resultado que determina o rumo da ação. O resultado é o objetivo da ação governamental. Para tanto, é fundamental que o agente possa decidir sobre quais resultados deve atingir e qual a melhor forma de atingi-los, e responda pelo sucesso ou insucesso da empreitada (Denhardt, & Denhardt, 2007; Salm, & Menegasso, 2009; Rocha, 2011).

O terceiro modelo, denominado *The New Public Service* (Novo Serviço Público – NSP), é uma proposta que congrega autores como H. George Frederickson, Carl J. Bellone, Lloyd G. Nigro, Frederick C. Thayer, Ross Clayton, Michael M. Harmon, David K. Hart e Robert B. Denhardt e Alberto Guerreiro Ramos. A concepção de *accountability* nesse modelo é multifacetada,

² Instituições políticas podem ser entendidas como órgãos permanentes por meio dos quais se exerce o poder político. A expressão instituições políticas engloba, além dos poderes institucionalizados, as organizações que participam do poder ou nele influem, a exemplo dos partidos políticos, dos sindicatos de classe, dos grupos de interesse, das associações profissionais, da imprensa e outras.

pois reconhece que as funções desempenhadas pelos agentes públicos nas sociedades contemporâneas são complexas. O modelo concebe a *accountability* com base em uma dimensão mais ampla, que pode ser caracterizada pela capacidade do agente público de responder às necessidades e também às expectativas dos cidadãos, trazendo valores que incluem não apenas “o que” o agente público faz, mas, e principalmente, “como” ele faz e “de que forma” se comporta ao fazê-lo. Enfatiza que os princípios legais, constitucionais e democráticos são a peça central da ação administrativa responsável, sendo seu objetivo final assegurar a capacidade de resposta (responsividade) do governo às preferências e necessidades dos cidadãos (Denhardt, & Denhardt, 2007; Salm, & Menegasso, 2009; Rocha, 2011).

Em resumo: o modelo do NSP categoriza a *accountability* em três planos: o controle burocrático de conformação às leis e às normas, conforme a tradição do modelo da APT; o controle de resultado, representado pela obtenção da máxima produtividade dos recursos públicos, mediante o controle dos resultados da ação, com base nos conceitos de eficiência, eficácia e efetividade, como enfatizam os defensores da NGP; e o controle democrático, baseado na responsividade do agente público, na qual sobressaem as questões relativas ao desempenho responsável, à postura ética, à defesa do interesse público e à ação comprometida com os princípios democráticos como enfatizado no modelo proposto por Denhardt e Denhardt (2007).

Esta visão, aliás, já era defendida por Robert Dahl (1997) no princípio dos anos setenta do século passado. Para esse autor, nas democracias modernas, além da disputa entre partidos em busca dos votos dos eleitores (condição necessária, porém insuficiente para a sua existência), outras condições – tais como a liberdade de associação; a plena liberdade de expressão; as fontes públicas de informação; a seleção dos servidores públicos com critérios de responsabilidade de seus atos perante a sociedade e as garantias institucionais para assegurar que a formulação e a implementação de políticas públicas dependam dos votos e das demais formas de expressão da vontade da so-

cidade e os reflitam – são também necessárias a uma democracia.

O que se pode perceber do trabalho de Denhardt e Denhardt (2007) é que a *accountability*, na sua amplitude e diversidade, para ser realmente substantiva, deve abranger os elementos que caracterizam as suas três concepções: a burocrática, a de desempenho e a democrática.

Essa mesma linha de raciocínio é desenvolvida por Koppell (2005). O autor diseca o conceito de *accountability* e desenvolve uma tipologia para mostrar os desafios para uma organização que tenta ser *accountable* em vários sentidos. Para o autor, a *accountability* pode ser classificada em cinco categorias: transparência, sujeição, controle, responsabilidade e responsividade. Tais categorias são dispostas num *continuum* que representa níveis crescentes, porém interdependentes e complementares entre si.

Transparência, segundo o autor, é a mais importante categoria da *accountability* como instrumento para avaliar o desempenho organizacional. Um requisito-chave para todas as outras. A transparência visa a mostrar a atuação das organizações e dos agentes públicos. Na prática, a transparência requer que as organizações e os burocratas sejam objeto de constante supervisão e questionamento. Sujeição é a exigência de que as organizações e seus agentes enfrentem as consequências derivadas de suas ações, pois as organizações e os indivíduos que nelas atuam devem ser responsabilizados pelas ações e punidos pelos malefícios que vierem a causar. O controle está relacionado com as relações hierárquicas no interior das estruturas burocráticas, seja entre organizações, seja entre indivíduos que as compõem, e baseia-se na caracterização do seu grau (baixo ou alto) e na sua fonte (interna ou externa). Esta concepção, segundo o autor, é a predominante no setor público. A responsabilização diz respeito ao cumprimento de leis, normas e regras estabelecidas e às sanções decorrentes de seu descumprimento. Por fim, a responsividade, que se refere a como a organização responde às expectativas (demandas e necessidades) da sociedade. As organizações e os agentes públicos são responsáveis se conseguem satisfazer às expectativas da população a que servem (Koppell, 2005).

A *accountability* também é categorizada por Kaldor (2003). Segundo a autora, a *accountability* divide-se em dois tipos: procedimental e moral. Embora essa categorização se aplique principalmente às organizações não governamentais (ONGs), sua utilização no âmbito da administração pública proporciona uma reflexão importante. A *accountability* procedimental diz respeito às formas de responsabilização que remetem para o interno, para a responsabilização em relação à gestão interna e às práticas e responsabilidades pela gestão dos recursos. A *accountability* moral, ou responsabilização externa ou estratégica, diz respeito à responsabilidade política ou à responsabilidade e à responsabilização perante os beneficiários. Trata-se de assegurar-se em que medida uma organização continua (e continuará) fiel à sua missão ou a seus objetivos institucionais.

A discussão sobre *accountability* moral, como resultante da missão da organização, leva Kaldor (2003) a questionar: quem é responsável por assegurar que as atividades são projetadas para cumprir a missão da organização? De acordo com a autora, embora a maioria das organizações da sociedade civil possua várias formas de *accountability* procedimental, é uma questão aberta saber em que medida tais mecanismos ajuda a garantir a *accountability* moral. A forma mais importante para aumentar a *accountability* moral das organizações, sustenta a autora, é aproximar doadores e beneficiários, ou, no caso do Estado, aproximar a sociedade do governo.

Há várias maneiras possíveis de realizar esta aproximação. Uma é envolver os beneficiários na avaliação de desempenho, tornando-a mais 'interpretativa'. Isto significa realizar apreciações com base nas opiniões subjetivas dos diversos interessados, em contraste com as avaliações formalistas dos doadores. Outro mecanismo é o processo conhecido como "auditoria social", em que as várias partes interessadas estão envolvidas na negociação e periodicamente avaliam um conjunto de critérios pelos quais a or-

ganização deve ser julgada. Outro método é o orçamento participativo, em que os beneficiários podem ser diretamente envolvidos nas decisões de financiamento, não como um substituto para processos formais, mas como suplemento. A autora, ao citar exemplos de orçamento participativo, tanto na cidade de Porto Alegre, como em alguns governos locais na África do Sul, afirma:

A sociedade civil não é um substituto para processos democráticos formais; em vez disso, é uma forma de reforçar o caráter substantivo da democracia, de transformar a cultura política global, bem a nacional e a local, através da qual aqueles que são formalmente responsáveis pela tomada de decisões sejam responsivos às necessidades e às preocupações dos mais pobres (Kaldor, 2003 p. 20) (tradução do autor)³.

Da categorização proposta pela autora, fica evidente a necessidade de se conceber o processo de *accountability* não apenas baseado nas questões inerentes à gestão dos recursos, mas também nas questões inerentes à responsabilidade política e à responsabilização perante os beneficiários.

Retomando os argumentos apresentados por Denhardt e Denhardt (2007) sobre a necessária integração das características dos vários modelos de administração pública, percebe-se a necessidade de conceber a *accountability* não só com base nos elementos mais tradicionais relacionados à conformação à norma legal e ao desempenho, mas também em outros elementos, pois, conforme afirmam os autores, a complexidade das atividades atribuídas aos servidores públicos exige experiência e capacidade técnica, conhecimento da lei, bom senso, atuação ética, compromisso com os princípios democráticos e a defesa do interesse público. Ademais, não se pode esquecer a importância que tais elementos adquirem ao se observar o contexto no qual se aplica a *accountability* no Brasil.

Jaguaribe *et al.* (1992), ao discutirem a necessária ampliação da democratização do Es-

³ Texto original: Civil society is not a substitute for formal democratic processes; rather, it is a way of strengthening the substantive character of democracy, of developing a political culture at a global, as well as national and local level, through which those who are formally responsible for making decisions are responsive to the needs and concerns of the poorest people.

tado e da indispensável profissionalização da burocracia pública, alertam para o fato de que, devido ao padrão clientelista e cartorial da sociedade brasileira, nunca se respeitou no País a noção de serviço público como a concreta contrapartida do Estado ao cidadão. E completam:

[...] é preciso formar uma concepção ética da administração estatal, como o serviço público voltado para o atendimento às necessidades da população. Impor a eficiência e a moralidade dos serviços, como princípio inarredável e parte das obrigações coletivas do Estado, que legitimam, concretizam e justificam sua existência (Jaquaribe *et al*, 1992, p. 123).

Assim, considerando os elementos até aqui discutidos, pode-se caracterizar a dimensão substantiva da *accountability* com base em cinco componentes: conformação; desempenho; atuação ética; compromisso com os princípios democráticos e defesa do interesse público.

Analisando as várias questões que sobressaem da discussão das duas dimensões de análise, pode-se agrupá-las em oito componentes, detalhados no quadro a seguir:

Quadro 1 – Dimensões de análise e seus componentes.

Dimensões da <i>Accountability</i>	Componentes
Dimensão Formal da <i>Accountability</i>	Publicidade
	Justificação
	Sanção
Dimensão Substantiva da <i>Accountability</i>	Conformação
	Desempenho
	Atuação Ética
	Compromisso com os Princípios Democráticos
	Defesa do Interesse Público

Fonte: Elaboração do autor.

Portanto, para avaliar e caracterizar o trabalho dos TCs é importante que as análises se processem de acordo com essas duas dimensões. Primeiro, pela necessidade de verificar se os procedimentos empregados pelos TCs seguem os estritos limites da lei, característicos do estado de direito. Segundo, para não se cair na armadilha comum de privilegiar os aspectos

formais do processo e deixar de analisar aquilo que é, no fundo, a essência da *accountability*.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A *accountability* é um elemento central na garantia dos ideais democráticos e na afirmação das democracias representativas, nas quais os governantes são cobrados por suas promessas e instados a prestar contas de seus atos.

No Brasil a expressão que traduz *accountability* é “prestação de contas”, embora tais expressões delimitem fenômenos distintos, principalmente no que se refere à profundidade e amplitude. É possível perceber, todavia, que desde e década de 1980 tem havido uma evolução da cultura política do País, o que tende a ampliar a percepção e a compreensão do significado da prestação de contas em direção à *accountability*. Porém, ao se considerar que a sociedade brasileira é originária de uma estrutura patrimonialista que até hoje a caracteriza e representa como um pesado fardo se antepondo a mudanças mais céleres, não é difícil perceber que, a par dessa evolução, não se conseguiu superar o “*deficit de accountability*”.

Nesse sentido, e, talvez, não por acaso, o legislador constituinte criou e expandiu diversos instrumentos destinados a reduzir esse “*deficit de accountability*”. Assim, no âmbito do controle institucional, particularmente em relação ao controle administrativo, o legislador, ao ampliar e determinar a regular prestação de contas dos agentes públicos e ampliar as competências, os poderes e a autonomia dos tribunais de contas – e, por consequência, a sua participação nesse processo –, busca, sem dúvida, promover e ampliar a *accountability*.

No entanto, estudos e pesquisas sobre a atuação dos TCs refletem que tal reforço não tem sido suficiente para mobilizar esses órgãos, os quais aceitam e incorporam um discurso favorável à *accountability*, mas pouco fazem pela sua promoção, na medida em que restringem sua atuação a pouco mais do que a verificação da legalidade e da conformidade da despesa pública, sem expandir os seus horizontes além dessa visão limitada. E frise-se que a ampliação

da produção de informações, de análises e de avaliações por parte do TCs não passa por quaisquer impedimentos de ordem legal, bastando, para tanto, vontade e disposição.

Por outro lado, ainda que seja forçoso admitir que a lei proporcione aos TCs autonomia e independência para realizar suas atribuições, é imperioso ter em conta, também, que eles não podem se eximir de seguir rigorosamente essa mesma lei. Portanto, para investigar a presença da *accountability* no conteúdo do trabalho desses órgãos faz-se necessário que tais análises se processem de acordo com duas dimensões: uma formal, que enquadra a sua atuação nos ditames e limites da lei; e outra substantiva, que lhes permite produzir uma ampla e variada gama de análises e informações.

Assim, como resultado dessa discussão apresenta-se uma categorização inicial que permite uma análise mais objetiva dos relatórios e pareceres produzidos pelos TCs, além de possibilitar que por aí se chegue à essência do processo de *accountability* sem extravasar os limites do estado de direito, mas, ao mesmo tempo, sem cair na armadilha comum de focar o formal e deixar de lado o essencial.

Este, porém, foi um primeiro passo. Há necessidade de mais pesquisas e estudos com vistas a identificar e analisar outras questões sobre a concepção, elaboração e divulgação desses documentos e o seu potencial como instrumentos de *accountability*, e responder a elas.

REFERÊNCIAS

- Abrucio, F. L., & Loureiro, M. R. (2004). Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: P. R. Arvate, & C. Biderman (Org.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus.
- Angélico, F. (2012). *Lei de acesso à informação pública e seus possíveis desdobramentos para a accountability democrática no Brasil*. Dissertação de mestrado, FGV/EAESP, Programa de Pós-graduação em Administração Pública e Governo, São Paulo, SP, Brasil.
- Akutsu, L., & Pinho, J. A. G. (2002). Sociedade da informação, *accountability* e democracia delegativa: investigação em portais de governos no Brasil. *Revista da Administração Pública*, 36 (5).
- Arantes, R. B., Abrucio, F. L., & Teixeira, M. A. C. (2005). A imagem dos tribunais de contas subnacionais. *Revista do Serviço Público*, 56(1), 57-83.
- Arato, A. (2002). Representação, soberania popular e *accountability*. *Revista Lua Nova*, 55/56, 85-103.
- Barros, E. F. (2000). *Auditoria de Desempenho nos Tribunais de Contas Estaduais Brasileiros: uma pesquisa exploratória*. Dissertação de mestrado, FEA/USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Bobbio, N. (2007). *Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal.
- Campos, A. M. (1990). *Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?* *Revista da Administração Pública*, 24(2), 30-50.
- Ceneviva, R. (2006). *Accountability* novos fatos e novos argumentos: uma revisão da literatura recente. *Anais do Encontro Nacional de Administração Pública e Governança EnAPG-2006*. São Paulo, SP, Brasil, 2.
- Ceneviva, R., & Farah, M. F. S. (2006). Democracia, Avaliação e *Accountability*: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático. *Anais do Encontro Nacional de Administração Pública e Governança*. São Paulo, SP, Brasil, 2.
- Dahl, R. (1997). *Poliarquia: participação e oposição*. São Paulo: Ed. USP.
- Denhardt, J. V., & Denhardt, R. B. (2007). *The New Public Service: serving, not steering*. Expanded edition. Nova York: M. E. Sharp, Inc.

- Faoro, R. (2001). *Os donos do poder*. Formação do patronato político brasileiro. 3. ed. rev. São Paulo: Globo.
- Guerra, E. M. (2005). *Os controles externo e interno da administração pública*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum.
- Heidemann, F.G. (2009). Ética de responsabilidade: sensibilidade e correspondência a promessas e expectativas contratadas. In: Heidemann, F.G.; Salm, J.F. (orgs.). *Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise*. Brasília: Ed. UnB.
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA. (2010). *Estado, Instituições e Democracia: democracia*, 9(2). Brasília, DF.
- Jaguaribe, H. et al. (1992). *Sociedade, Estado e partidos na atualidade brasileira*. São Paulo: Paz e Terra.
- Kaldor, M. (2003). Civil Society and Accountability. *Journal of Human Development*, 4(1), 01-27.
- Koppell, J. G. S. (2005). Pathologies of Accountability - ICANN and the Challenge of "Multiple Accountabilities Disorder". *Public Administration Review*, 65(1), 94-108.
- Mainwaring, S., & Welna, C. (Ed.). (2005). *Democratic Accountability in Latin America*. Oxford Studies in Democratization Series. Oxford: Oxford University Press.
- Meireles, H. L. (2007). *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: 33. ed., Malheiros Editores.
- Melo, M. A. (2011, julho 27). O TCU e a profecia de Ruy Barbosa. *Jornal Valor Econômico*. Política, p. A8.
- O'Donnell, G. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias. *Revista Lua Nova*, 44, 27-54.
- Pinho, J. A. G. (2006). *Accountability em Portais Estaduais e Municipais no Brasil: Realidades Distantes das Promessas*. *Anais do Encontro Nacional de Administração Pública e Governança*. São Paulo, SP, Brasil, 2.
- Prado, O., & Pó, M. V. (2007). Discursos, Prestação de Contas e Responsabilização Democrática nas Reformas da Gestão Pública. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*. Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 31.
- Rocha, A. C. (2011). *Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens*. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(2), 82-97.
- Salm, J. F., & Menegasso, M. E. (2009). Os Modelos de Administração Pública como Estratégias Complementares para a Coprodução do Bem Público. *Revista de Ciências da Administração*, 11(25), 97-120.
- Santos, L. A., & Cardoso, R. L. C. (2002). *Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública*. (Prêmio Serzedello Correa 2001. Monografias Vencedoras: 4º lugar). Brasília, DF: TCU.
- Schedler, A. (1999). Conceptualizing Accountability. In: Schedler, A. Diamond, L. & Plattner, M. F. (Ed.) *Self-Restraining State - Power and Accountability in New Democracies*. Boulder: Lynne Rienner Publishers.
- Tocqueville, A. (1969). *A Democracia na América*. São Paulo: Companhia Editora Nacional.
- Tribunal de Contas da União - TCU. (2010). *Instrução Normativa - TCU Nº 63, de 1º de setembro de 2010*. Recuperado em junho, 2012 de <https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>.
- United States General Accountability Office - GAO. (2011). *Government Auditing Standards 2011 Internet Version*. Recuperado em junho, 2012 de <http://www.gao.gov/govaud/iv-2011gagas.pdf>.