



Análise e Mapeamento sobre a Avaliação da Evidenciação dos Atos Públicos dos Entes Governamentais

Analysis and Mapping with respect to the Evaluation of the Disclosure of Public Acts by Governmental Bodies

Lucas dos Santos Matos¹, Jhonatan Munaretto Imlau², Sandra Rolim Ensslin³, Leonardo Ensslin⁴, Ernesto Fernando Rodrigues Vicente⁵

RESUMO

O aumento da demanda da população e dos órgãos fiscalizadores por informações relacionadas à gestão governamental ocasionou a necessidade de melhorar a evidenciação dos relatórios públicos, tanto na abrangência e qualidade da informação quanto na sua transparência. Surge então a necessidade de desenvolver modelos de avaliação da transparência dos atos públicos que contemplem a necessidade dos usuários. Assim, esta pesquisa, de natureza exploratório-descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa, objetiva realizar um mapeamento sobre o tema avaliação da evidenciação dos atos públicos dos entes governamentais a partir da seleção de um rol de artigos internacionais reconhecidos cientificamente e, a partir deste portfólio, realizar uma análise de conteúdo destes artigos, visando à identificação de oportunidades de pesquisas. Dessa forma, foi selecionado o Knowledge Development Process – Constructivist (ProKnow-C) como instrumento de intervenção do processo. O resultado foi um conjunto de 14 artigos científicos, publicados entre 2000 e 2013, com reconhecimento e, para estes artigos, evidenciou-se os principais artigos, periódicos, autores e palavras-chave acerca do tema de estudo. A análise de conteúdo possibilitou encontrar destaques e oportunidades para pesquisas futuras. Verificou-se que a literatura trata apenas de modelos de avaliação da transparência pública conforme os critérios definidos por normas e legislações, mas é necessário considerar as necessidades dos usuários.

Palavras-chave: Transparência; Accountability; Setor Público; Avaliação.

ABSTRACT

The increasing demand of the population and of regulatory agencies for government accountability has led to the need to improve the presentation of public reporting, both in terms of the scope and quality of information and of its transparency. The need thus arises for the development of models for the evaluation of the transparency of public acts that takes user needs into consideration. Therefore the objective of this research, exploratory-descriptive in nature, with qualitative and quantitative approach, is to provide a map on the topic of evaluation of the disclosure of the public acts of governmental entities derived from a selection of articles published in internationally recognized scientific journals. The Knowledge Development Process – Constructivist (ProKnow-C) was selected as a support tool for the development of this research. A set of 14 articles on the subject of interest,

¹ Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC – Campus Universitário – PPGC, CEP 88040-970, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil. - lukxmatos@gmail.com

² Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC – Florianópolis, Santa Catarina, Brasil. - jhonatanimlau@gmail.com

³ Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC – Florianópolis, Santa Catarina, Brasil. - senssln@gmail.com

⁴ Universidade do Sul de Santa Catarina – UNISUL – Florianópolis, Santa Catarina, Brasil. - leonardoenssln@gmail.com

⁵ Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC – Florianópolis, Santa Catarina, Brasil. - ernesto.vicente@ufsc.br

published between 2000 and 2013, was selected for analysis; and, for this portfolio, information was gathered with respect to the principal journals, authors and keywords used. Content analysis of these articles was carried out permitting identification of topics and opportunities for future research. It was found that the models for evaluation of transparency presented in the literature deal only with the criteria established by rules and laws and that it is necessary to take into user needs into account.

Keywords: *Transparency; Accountability; Public Sector; Evaluation.*

1 INTRODUÇÃO

A crescente demanda da população frente à necessidade de informações em relação à forma com que a máquina pública vem sendo gerida ocasionou uma mudança cultural e comportamental das organizações, seja por meio de normas ou por inovações. Dentre as consequências, uma das principais mudanças aconteceu em relação à apresentação da prestação de contas das entidades públicas, em que houve um aumento da transparência dessas contas, permitindo aos cidadãos o acesso aos dados de gastos públicos e contratos (Boyne, Gould–Williams, Law, & Walker, 2002; Cunningham & Harris, 2005; Steccolini, 2004; Tooley, Hooks, & Basnan, 2012).

Segundo Slomski (2009), as ações do gestor público raramente são observáveis pelos cidadãos. Esse fato causa assimetria informacional, gerando, assim, insatisfação popular pela forma de gestão adotada. Porém, Behn (1998) afirma que a denominada *accountability* é uma característica essencial do Estado, o qual é responsável pela divulgação de seus atos a todos os seus *stakeholders*, principalmente à sociedade. Apesar de estar intimamente ligada ao dever de prestação de contas pelos gestores públicos, ou responsabilização de agentes públicos, bem como diversas outras definições, ainda não há uma conclusão indiscutível a respeito do significado do termo (Medeiros, Crantschaninov, & Silva, 2013). Assim, *accountability* será utilizada, neste trabalho, como termo sinônimo à transparência, devido à própria obrigação de divulgar transparentemente informações a respeito da utilização dos recursos públicos para que haja o pleno controle social.

A obrigação pela transparência dos atos públicos é saliente e está presente em diversas normativas. O dever de prestação de contas pelos agentes públicos pode ser verificado na LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000) –, e no próprio princípio administrativo da publicidade, previsto no artigo 37 da Constituição Federal do Brasil de 1988 (Brasil, 1988), bem como no inciso XXXIII do artigo 5º da referida Carta Magna. Porém, não é uma tarefa simples avaliar a qualidade e a conformidade da informação que é divulgada, além do atendimento às expectativas de seus usuários, principalmente dos órgãos fiscalizadores.

Assim, pressupõe-se que as informações geradas pelos agentes governamentais aos seus usuários devem obedecer a certos critérios, de forma a tornarem-se adequadas e compreensíveis, fornecendo informações importantes e relevantes para que se possam tomar decisões ou fiscalizar as ações governamentais da melhor forma possível (Hendriksen e Van Breda, 2011). Segundo Iudícibus (2009), essa ação deve, essencialmente, apresentar informações quantitativas e qualitativas de maneira ordenada, justa e plena, a fim de proporcionar ao usuário uma base adequada de informações.

No Brasil, o Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF) busca mensurar os níveis de atendimento à legislação pertinente, verificando se as Unidades Federativas disponibilizam o que é previsto em lei. Porém, somente a disponibilização das informações previstas em lei nem sempre são suficientes para suprir as demandas informacionais dos usuários.

Taylor (2007) argumenta que para desempenhar a plena prestação de contas é importante que os órgãos públicos produzam informações de desempenho julgadas como úteis e necessárias para os usuários. Assim, surge a necessidade de desenvolver um modelo que avalie a evidenciação dos atos públicos dos entes governamentais, de forma que contemple os critérios julgados necessários por um usuário singular, e que denote os valores específicos para este usuário. Porém, faz-se necessário construir, primeiramente, o conhecimento acerca do tema pesquisado, buscando-se o que já foi publicado no meio acadêmico referente ao tema e o que existe na literatura sobre este assunto.

Desta forma, para construir este conhecimento, julga-se necessário identificar na literatura o que já foi desenvolvido e aplicado, estabelecendo-se a fronteira do conhecimento sobre o tema. No entanto, uma busca e análise da vasta literatura acadêmica é uma atividade bastante complexa, sendo necessário o uso de um processo estruturado, que auxilie e permita ao pesquisador realizar uma seleção bibliográfica e analisar seu conteúdo sistematicamente. Para balizar este estudo, então, definiu-se como a pergunta de pesquisa: Qual é a fronteira de conhecimento sobre o fragmento da literatura referente ao tema avaliação da evidenciação dos atos públicos dos entes governamentais e suas oportunidades de contribuição científica? Para responder a esse questionamento, o objetivo deste estudo é identificar um rol de artigos internacionais representativos, reconhecidos cientificamente, e, a partir deste Portfólio Bibliográfico (PB), realizar uma análise de conteúdo dos mesmos, visando à identificação de oportunidades de pesquisas.

Para atingir o objetivo definido será necessário realizar: a seleção de um Portfólio Bibliográfico sobre o tema; a análise sistêmica dos artigos do PB selecionado, com base na filiação teórica de Avaliação de Desempenho para então, ser possível a identificação das oportunidades de pesquisas futuras. Para a realização dessa tarefa, os pesquisadores selecionaram um instrumento de intervenção que se apoia sob a teoria construtivista (Ensslin, Ensslin, Matos, Dutra, & Ripoll-Feliu, 2015; Roy, 1993), alinhada, assim, ao objetivo da pesquisa, que é construir nos pesquisadores o conhecimento acerca do tema.

Adicionalmente, a escolha desse instrumento está orientada a um processo que necessita de uma intensa interação com o pesquisador para definição de variáveis e escolhas a serem seguidas, documentando estas escolhas, e ajudando o pesquisador a refazê-las, se necessário, orientando seu trabalho de acordo com o entendimento que desejar aplicar. O respectivo instrumento permitirá, aos pesquisadores, alcançarem o objetivo definido (Chaves, Ensslin, Ensslin, Valmorbidá, & Rosa, 2013). O instrumento selecionado é o *Knowledge Development Process – Constructivist* (ProKnow-C), processo estruturado de seleção e análise da literatura, proposto por Ensslin, Ensslin, Lacerda e Matos (2013) desenvolvido pelo Laboratório de Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão – Construtivista (LabMCDA-C) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

Justifica-se a realização da pesquisa pela crescente ênfase disposta no fornecimento da informação de desempenho como mecanismo para a prestação de contas e por ainda serem poucas as pesquisas relacionadas à efetividade de sua aplicação (Boyne *et al.*, 2002). Além desta introdução, este trabalho está estruturado em quatro seções. A seção 2 trata dos métodos de pesquisa. A terceira seção ilustra a aplicação dos processos para atingir os resultados da pesquisa. A quarta seção apresenta o referencial teórico construído a partir do portfólio selecionado. Por último, apresentam-se as considerações finais, além de propor oportunidades de pesquisas futuras.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A finalidade desta seção é sustentar metodologicamente o presente trabalho científico, apresentando, ainda, os processos utilizados para alcançar os resultados finais. A seção está dividida em duas partes: (i) o enquadramento metodológico da pesquisa; e, (ii) o instrumento de intervenção.

2.1 Enquadramento Metodológico

O enquadramento metodológico é entendido como a análise, a descrição ou a explicação das abordagens e procedimentos aplicados durante a pesquisa para especificar o conjunto de métodos de pressupostos filosóficos ou disciplinas, os quais fundamentam os temas ou finalidades que explicam ou esclarecem determinado estudo particular para o método científico (Lacerda, Ensslin, & Ensslin, 2012; Ensslin *et al.*, 2013). A Figura 1 resume as características do enquadramento metodológico desta pesquisa.

Natureza do Objetivo: Exploratório / Descritivo	Explora um fragmento da literatura que é pouco pesquisado sob a perspectiva da avaliação de desempenho, visando construir conhecimento nos pesquisadores com vistas a identificar as características destas publicações e as oportunidades de pesquisas futuras (GIL, 1999).
Natureza do trabalho: Teórico/Ilustrativo	Busca consolidar informações na literatura especializada sobre o tema, evidenciando oportunidades de pesquisa e a fronteira do conhecimento sobre o assunto (Alavi & Carlson, 1992).
Coleta de dados: Dados secundários	Utiliza-se dos artigos disponíveis na literatura internacional, cientificamente reconhecida, para realização da pesquisa (Richardson, 1999).
Abordagem do Problema: Quali-Quantitativa	Utiliza-se de análise quantitativa durante a análise bibliométrica do PB. A análise qualitativa fica evidenciada durante o processo da análise sistêmica dos artigos do PB (Richardson, 1999).
Instrumento de Intervenção: ProKnow-C	Utiliza-se a metodologia <i>Knowledge Development Process – Constructivist</i> , cujo objetivo é construir, no pesquisador, o conhecimento necessário acerca do assunto estudado (Lacerda <i>et al.</i> , 2012).

Figura 1: Enquadramento metodológico da pesquisa

Fonte: Elaborado pelos autores (2015).

2.2 Instrumento de intervenção (ProKnow-C)

Para realização da pesquisa foi utilizado o instrumento de intervenção ProKnow-C, cujo objetivo é gerar conhecimento sobre determinado tema, a partir dos interesses e delimitações impostas pelo pesquisador, segundo prega a visão construtivista. O ProKnow-C é composto por quatro macro etapas, que são: i) seleção de um portfólio bibliográfico sobre o tema da pesquisa; ii) análise bibliométrica dos artigos do PB; iii) análise sistêmica dos artigos do PB; e, iv) definição da pergunta de pesquisa (Ensslin, Ensslin, & Pacheco, 2012; Lacerda *et al.*, 2012; Merlin, Souza, Ensslin, Valle Pereira, & Ensslin, 2012). Essa última referente às oportunidades e lacunas encontradas nos resultados da pesquisa. As quatro macro etapas podem ser observadas na Figura 2.

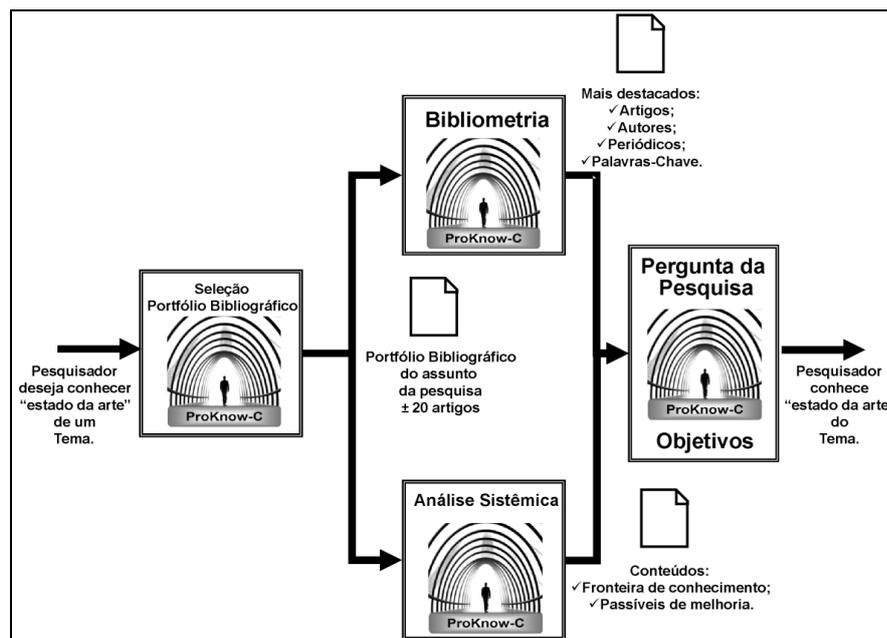


Figura 2: Resumo do processo ProKnow-C

Fonte: Lacerda et al. (2012).

O processo de seleção do Portfólio Bibliográfico consiste em um rol de procedimentos sequenciais que tem início na definição do mecanismo de busca de artigos científicos a ser utilizado, procedido por processos pré-estabelecidos para atingir a fase de filtragem e seleção de portfólio bibliográfico relevante sobre o tema (Ensslin *et al.*, 2013; Lacerda *et al.*, 2012).

A segunda etapa consiste na realização da análise bibliométrica dos artigos do Portfólio Bibliográfico, com o objetivo de verificar quais são as variáveis mais predominantes dentre os artigos do PB. Dentre as variáveis, verificam-se os principais periódicos e seus fatores de impacto, artigos, autores e palavras-chave referentes ao tema de pesquisa definido. Realiza-se, assim, segundo Chaves *et al.* (2013), o mapeamento do tema.

Seguindo o ProKnow-C, após a realização da bibliometria, parte-se para a realização da análise sistêmica - ou análise de conteúdo - dos artigos do PB. Essa análise é definida pelo ProKnow-C como “processo científico utilizado para, a partir de uma visão de mundo (filiação teórica) definida e explicitada por suas lentes, analisar uma amostra de artigos representativa de um dado assunto de pesquisa, buscando evidenciar para cada lente e globalmente, para a perspectiva estabelecida, os destaques e as oportunidades (carências) de conhecimentos encontrados na amostra” (Chaves *et al.*, 2013). A visão de mundo, ou filiação teórica, definida para esta pesquisa, a qual norteará a realização desta fase, é a de Avaliação de Desempenho (Chaves *et al.*, 2013; Ensslin *et al.*, 2012; Ensslin *et al.*, 2013; Lacerda *et al.*, 2012) como um processo para construir conhecimento no gestor, (1) a respeito do contexto específico (2) que se propõe avaliar, a partir da percepção do próprio gestor (3) por meio de atividades que identificam, organizam, mensuram (4) ordinalmente e cardinalmente, integram (5) e permitem visualizar o impacto das ações e seu gerenciamento (6).

A análise sistêmica é realizada segundo critérios, denominados lentes, conforme indicado na Figura 3, com base na filiação teórica determinada acima.

#	Lente	O que busca?
1	Abordagem	Harmoniza modelo construído (Abordagem e dados) com sua aplicação?
2	Singularidade	Reconhece que o problema é único (Atores, Contexto)?
3	Processo para identificar	Utiliza processo para identificar os objetivos segundo a percepção do decisor?
4	Mensuração	As escalas (Descritivas, Nominais, Ordinais e Cardinais) utilizadas atendem à Teoria da Mensuração e suas propriedades (Mensurabilidade; Operacionalidade; Homogeneidade; Inteligibilidade; Permitir distinguir os desempenhos melhor e pior)?
5	Integração	Quando da determinação das constantes de integração como são apresentadas as questões ao decisor?
6	Gestão	O conhecimento gerado permite conhecer o perfil atual, sua monitoração e aperfeiçoamento?

Figura 3: Lentes da Análise Sistemática do ProKnow-C

Fonte: Ensslin *et al.* (2015).

A partir da análise do conteúdo dos artigos do PB, são identificadas, para cada lente, as lacunas. Para cada uma delas são sugeridas oportunidades de pesquisa para o referido tema. O conhecimento construído a partir da análise desses artigos permite, aos pesquisadores, definir uma pergunta de pesquisa para trabalhos futuros (Ensslin *et al.*, 2015; Merlin *et al.*, 2012).

3 RESULTADOS E ANÁLISES

Nesta seção são apresentados os resultados da pesquisa, que se dividem em: (i) composição de um Portfólio Bibliográfico (PB) alinhado ao tema; (ii) análise bibliométrica do PB e suas referências; e, (iii) análise sistemática dos artigos do PB.

3.1 Processo de busca de artigos para formar o Portfólio Bibliográfico

O objetivo desta etapa é realizar a seleção de um conjunto de artigos considerados relevantes pelo pesquisador e que estejam alinhados com o tema definido para a pesquisa. Denomina-se esse conjunto de artigos como Portfólio Bibliográfico (Ensslin *et al.*, 2013). A etapa de seleção do Portfólio Bibliográfico segue rigorosamente o fluxo apresentado da Figura 4.

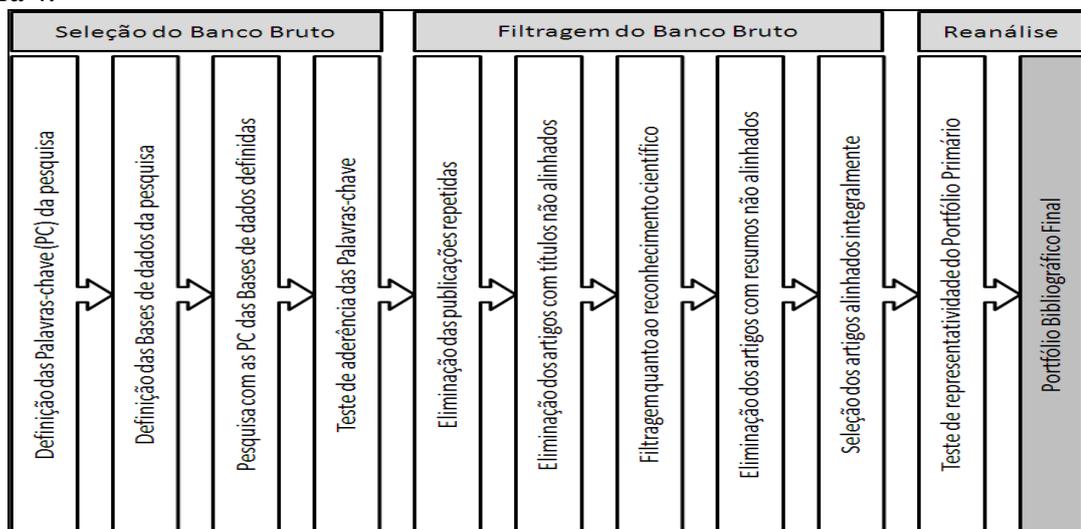


Figura 4: Resumo do Processo de Seleção do Portfólio Bibliográfico (ProKnow-C)

Fonte: Elaborado pelos autores (2015).

De forma a permitir um rastreamento da realização da pesquisa, realizada durante Outubro de 2013, é necessário apresentar as Bases de Dados onde foram buscadas as publicações e as combinações de palavras-chave utilizadas nas buscas.

As 7 bases que respeitaram as delimitações impostas pelos pesquisadores foram: *SCIVERSE SCOPUS, WILEY ONLINE LIBRARY, EBSCOHOST, EBSCOUFSC, SCIEDIRECT, WEB OF KNOWLEDGE e ENGINEERING VILLAGE.*

As palavras-chave, divididas em três eixos de pesquisa diferentes – Avaliação de Desempenho; Transparência; e, Setor Público – são apresentadas na Figura 5.

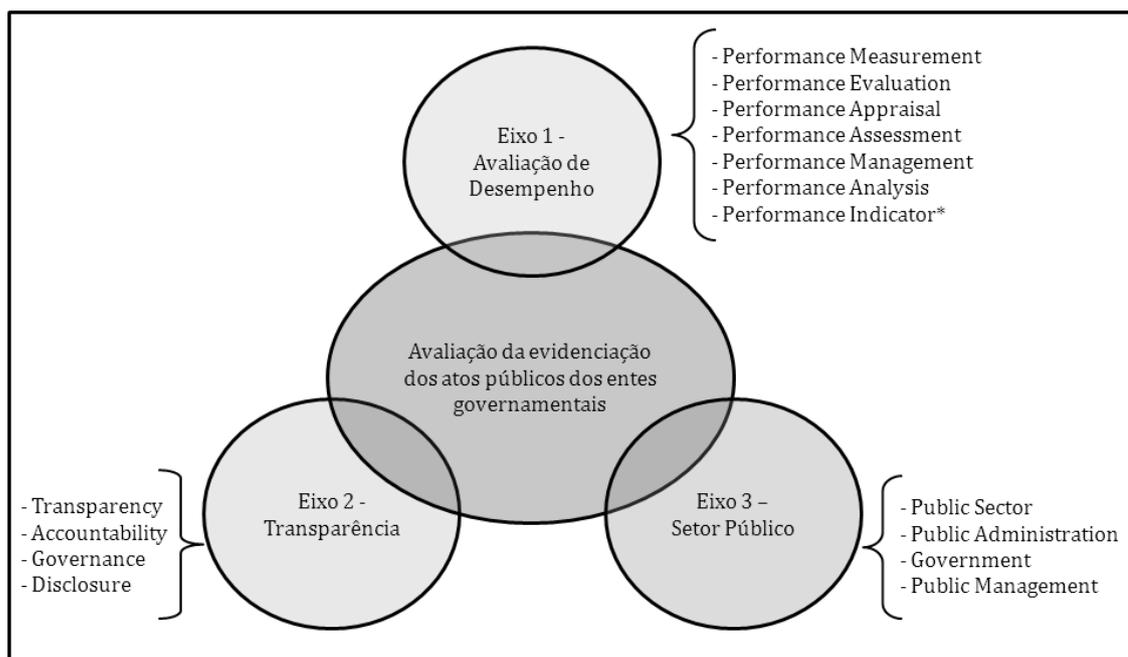


Figura 5: Eixos e Palavras-chave utilizadas durante o processo de Seleção do Banco Bruto

Fonte: Elaborado pelos autores (2015).

É importante informar que foram definidas outras delimitações pelos pesquisadores a respeito da pesquisa, como limite temporal de 2000 a 2013 e artigos publicados em periódicos científicos, avaliados por pares, em língua inglesa.

Desta forma, a partir das 1.413 publicações selecionadas inicialmente, no banco bruto, realizaram-se os processos de filtragem e reanálise, onde foi possível formar um Portfólio Bibliográfico composto por 14 artigos científicos alinhados ao tema de pesquisa, segundo as percepções e delimitações dos pesquisadores. Os artigos selecionados ao fim do processo de seleção são apresentados no Quadro 1.

Autores	Título	Periódico	Ano
Boyne <i>et al.</i>	Plans, performance information and accountability: the case of best value	Public Administration	2002
Carlin e Guthrie	The New Business of Government Budgeting: Reporting Non-Financial Performance Information in Victoria	Australian Accounting Review	2001
Cunningham e Harris	Toward a theory of performance reporting to achieve public sector accountability: A field study	Public Budgeting & Finance	2005
Hildebrand e McDavid	Joining public accountability and performance management: a case study of Lethbridge, Alberta	Canadian public administration	2011
Klout	Performance measurement and accountability in an Australian fire service	International Journal of Public Sector Management	2009

Lee	Performance Reporting by Australian Government Trading Enterprises: an Empirical Study 1998–2002	Australian Accounting Review	2006
Lee e Fisher	Infrastructure assets disclosure in Australian public sector annual reports	Accounting Forum	2004
Mucciarone e Neilson	Performance reporting in the Malaysian government	Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance	2012
Pina <i>et al.</i>	Are ICTs improving transparency and accountability in the EU regional and local governments? An empirical study	Public Administration	2007
Saliterer e Korac	Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes	Critical Perspectives on Accounting	2013
Steccolini	Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments	Financial Accountability & Management	2004
Taylor	The usefulness of key performance indicators to public accountability authorities in East Asia	Public Administration and Development	2007
Tooley <i>et al.</i>	Performance Reporting: Assessing the Annual Reports of Malaysian Local Authorities	International Journal of Public Administration	2012
Wall e Martin	The disclosure of key performance indicators in the public sector: how Irish organizations are performing	Public Management Review	2003

Quadro 1: Portfólio Bibliográfico final de artigos

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Partindo-se da teoria de Zipf (1949) e de Bradford (1985), pode-se afirmar que esse conjunto de artigos selecionado, evidenciado pelo Portfólio Bibliográfico desta pesquisa, representa todo um grupo similar de publicações sobre o tema, ou até mesmo o núcleo deste tema de pesquisa. E, a partir deste núcleo, o pesquisador pode desenvolver conhecimento suficiente sobre o tema buscado, neste trabalho evidenciado para a avaliação da evidenciação dos atos públicos dos entes governamentais.

3.2 Análise bibliométrica do Portfólio Bibliográfico

A bibliometria, segundo a metodologia do *ProKnow-C*, consiste na etapa seguinte à seleção do Portfólio Bibliográfico, e refere-se à aplicação de métodos matemáticos e estatísticos de um determinado conjunto de artigos para mapear o conhecimento científico do tema de pesquisa (Ensslin *et al.*, 2013; Tasca, Ensslin, & Ensslin, 2013).

Os documentos são avaliados segundo os critérios: (i) periódicos; (ii) publicações (artigos); (iii) autores; e, (iv) palavras-chave (Ensslin *et al.*, 2013). Nesta etapa de análise bibliométrica foram submetidos à análise o conjunto de 14 artigos contidos no Portfólio Bibliográfico (Quadro 1), além de suas respectivas referências bibliográficas, devidamente filtradas quanto às delimitações de ano e formato (artigos científicos publicados em periódicos), que totalizam 196 publicações. A execução dos trabalhos bibliométricos foi realizada no período de novembro de 2013.

a) Periódicos de destaque: Segundo os resultados, não foi encontrado um periódico que seja considerado destaque tanto no PB quanto nas suas referências. Os periódicos de maior destaque no PB são o *Australian Accounting Review* e o *Public Administration*, com dois artigos cada. Nas referências do PB foi evidenciado o periódico *Financial Accountability & Management* como destaque, tendo publicado 20 artigos das referências do PB. Os resultados são demonstrados no Gráfico 1.

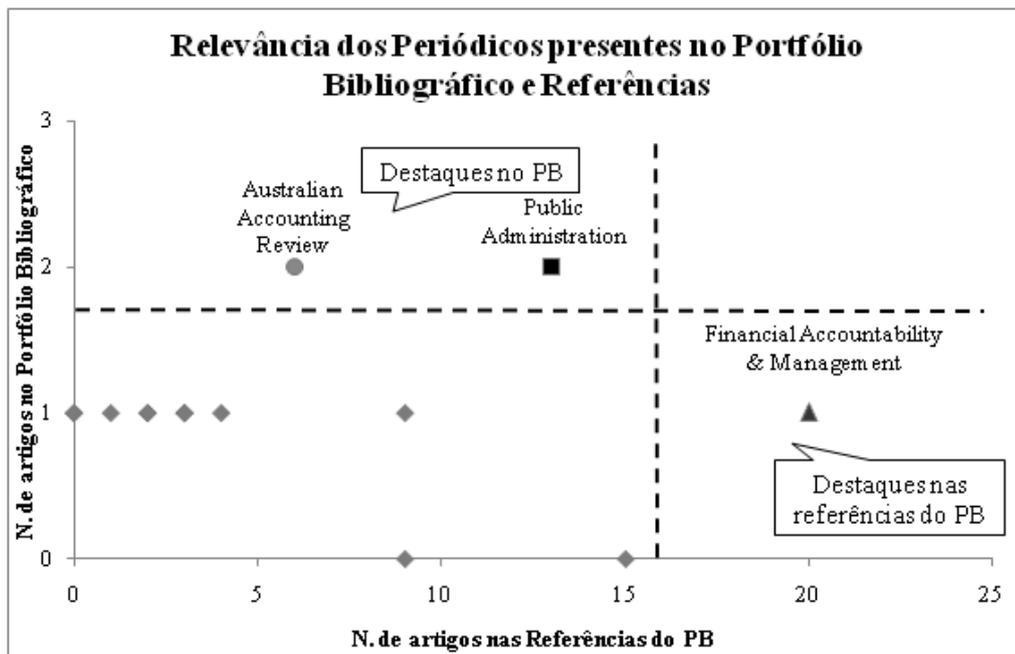


Gráfico 1: Relevância dos periódicos
Fonte: Dados da pesquisa (2015).

b) **Artigos de destaque:** Utilizou-se como critério para definição de reconhecimento científico o número de citações obtidas por cada artigo do PB com base nas informações obtidas no *Google Scholar*. Foi utilizado também o número de citações do autor mais citado do artigo nas referências do PB, visando evidenciar os artigos de destaque escritos por autores de destaque.

O artigo escrito por Boyne *et al.* (2002) é um artigo de destaque escrito por autores de destaque, pois possui 88 citações no *Google Scholar* e seu autor mais destacado, Boyne, aparece em oito artigos das referências do PB, demonstrando sua importância para o tema.

O artigo de Pina, Torres e Royo (2001) é considerado de destaque, possuindo 83 citações até a finalização da análise bibliométrica. O Gráfico 2 apresenta os dados obtidos nessa análise.

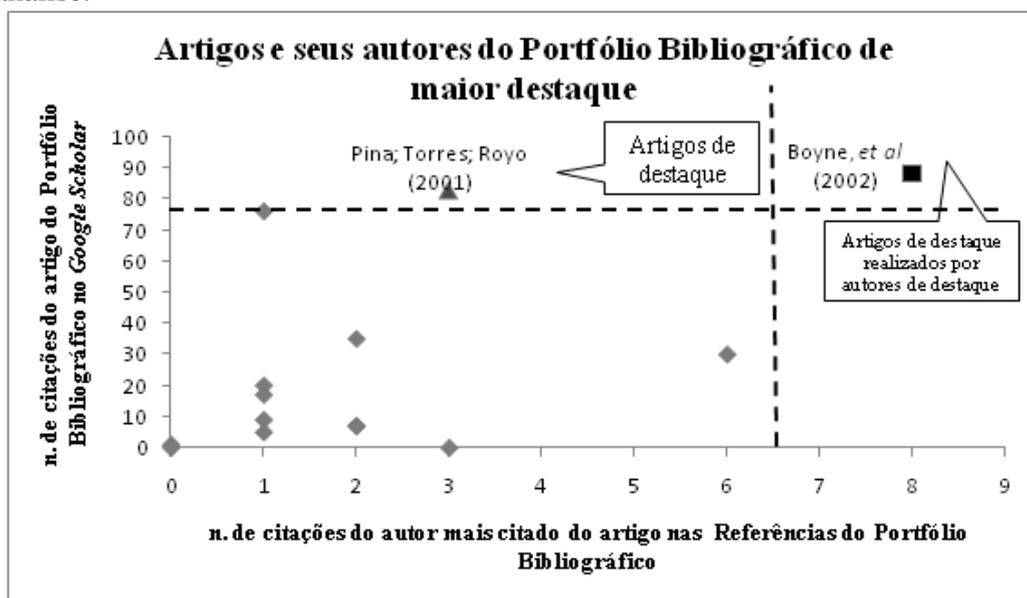


Gráfico 2: Artigos de destaque
Fonte: Dados da pesquisa (2015).

c) **Autores de destaque:** A análise dos autores de maior destaque utiliza duas variáveis: o número de artigos do autor no PB; e, o número de artigos desses autores nas referências dos artigos do PB. A finalidade é verificar os autores de destaque no PB e nas suas referências.

O autor Janet Lee corresponde ao autor de maior destaque dentro do PB, possuindo autoria de dois artigos dentre aqueles do Portfólio. Richard Walker fica evidenciado como autor de maior relevância dentre as referências do Portfólio Bibliográfico, com 8 artigos citados no PB, e ainda um dos artigos do PB. O resultado pode ser visto no Gráfico 3.

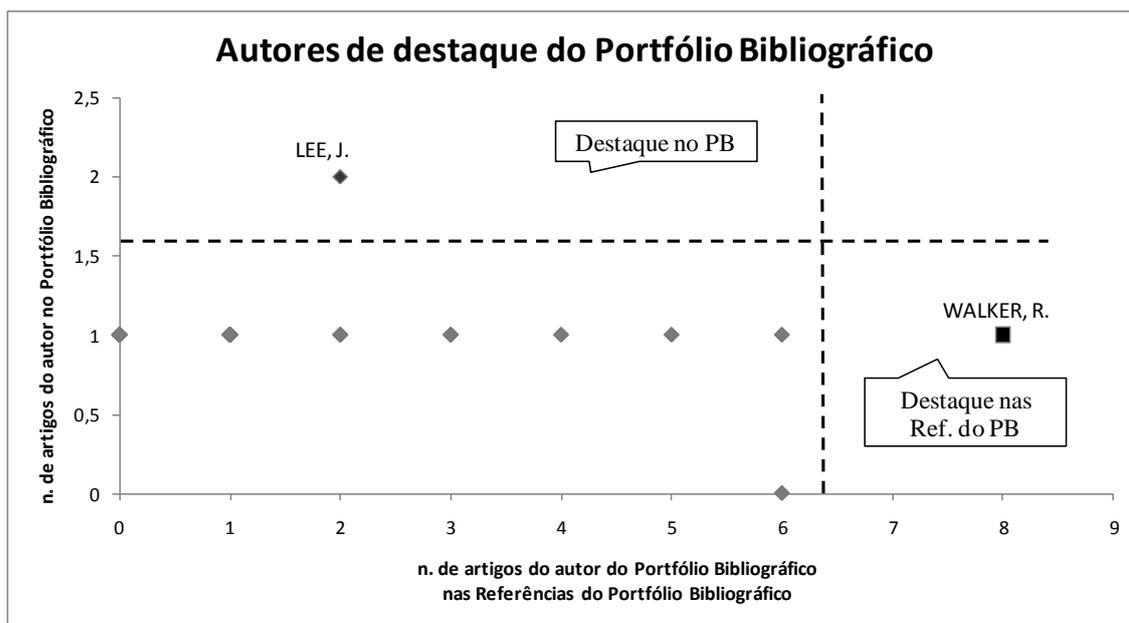


Gráfico 3: Autores de destaque
Fonte: Dados da pesquisa (2015).

d) **Palavras-chave de destaque:** A realização desta análise objetivou identificar quais são as palavras-chave mais utilizadas nos artigos contidos no Portfólio Bibliográfico. Identificou-se um total de 46 palavras-chave diferentes, utilizadas 53 vezes nos artigos do PB. Da amostra total das palavras-chave, destaca-se “*accountability*” com quatro aparições entre os 14 artigos do Portfólio Bibliográfico.

Além disso, identificaram-se outras palavras-chave com duas aparições nos artigos do PB, sendo elas: “*Government Accountability*”; “*Key performance indicators*”; “*New Public Management*”; e, “*Performance*”. Nessa fase foi verificada a coerência das palavras-chave definidas no início do processo, comparando-as com as do resultado encontrado. Esta análise constatou que não há necessidade de incluir novas palavras-chave no processo, confirmando a validade de toda a fase de seleção do PB.

e) **Fator de impacto dos periódicos do Portfólio Bibliográfico:** A análise de impacto dos periódicos do Portfólio Bibliográfico busca identificar o fator de impacto dos periódicos dos artigos presentes no PB. Os indicadores utilizados nesta análise foram o *SCImago Journal Rank* (SJR) e o *Journal Citation Reports* (JCR), que avaliam, por meio de um índice, o fator de impacto dos periódicos científicos, apresentando em escala numérica o número de citações recebidas pelo periódico.

A pesquisa realizada para verificação do índice JCR para os periódicos do PB não obteve resultados, visto que nenhum desses periódicos estava classificado. Contudo, por meio da análise do fator de impacto SJR, torna-se possível afirmar que o periódico “*Public*

Administration” é o periódico de maior relevância dentro do Portfólio Bibliográfico, pois, além de ser o periódico com maior número de artigos do PB, possui índice de SJR de 1,107, o maior dentre os periódicos do PB. No Gráfico 4 são apresentados os índices de SJR dos periódicos contidos no Portfólio Bibliográfico.

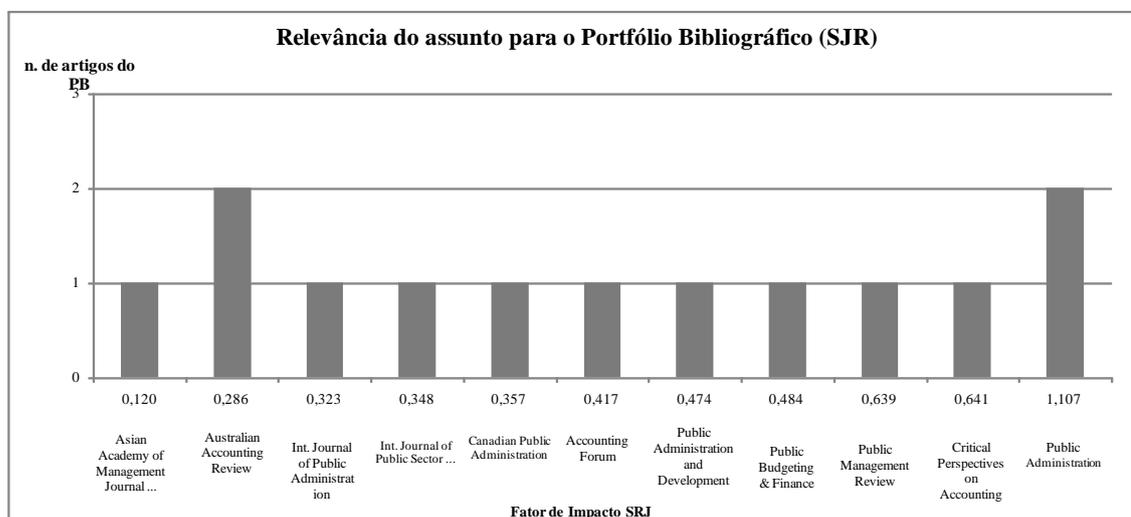


Gráfico 4: Fator de impacto dos periódicos do PB

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

3.3 Análise Sistêmica

Na etapa da análise sistêmica, os artigos do Portfólio Bibliográfico foram analisados conforme as seis lentes evidenciadas na Figura 3, segundo a filiação teórica da avaliação de desempenho adotada.

3.3.1 Lente 1 – Abordagem

Segundo Roy (1993), as abordagens dividem-se em normativistas, descritivistas, prescritivistas e construtivistas, sendo as duas primeiras também denominadas realistas. A primeira lente busca verificar as abordagens utilizadas por cada artigo do PB.

Dos 14 artigos do Portfólio Bibliográfico, todos utilizavam abordagens descritivistas, muito pelo fato de considerarem a literatura como fonte de obtenção dos critérios necessários para realizar a avaliação de desempenho da transparência pública. O resultado pode ser visualizado no Gráfico 1 da Figura 6.

A próxima análise se refere à harmonia entre o modelo e sua utilização, ou seja, se o modelo se propõe a ser genérico e é aplicado a um ambiente genérico, ou se o modelo é desenvolvido para um ambiente específico e é aplicado a um decisor específico. O resultado evidenciou que 12 dos artigos do PB têm harmonia entre o modelo e sua utilização, e 2 deles são incompatíveis para o objetivo ao qual são construídos, pois são desenvolvidos para contextos genéricos e se propõem a serem utilizados por um decisor específico. O Gráfico 2 da Figura 6 demonstra os resultados.

Os artigos do PB possuem grande semelhança entre si, sendo que os métodos utilizados se caracterizam por realizarem inferências de acontecimentos passados a fim de utilizar critérios para tomada de decisões presentes.

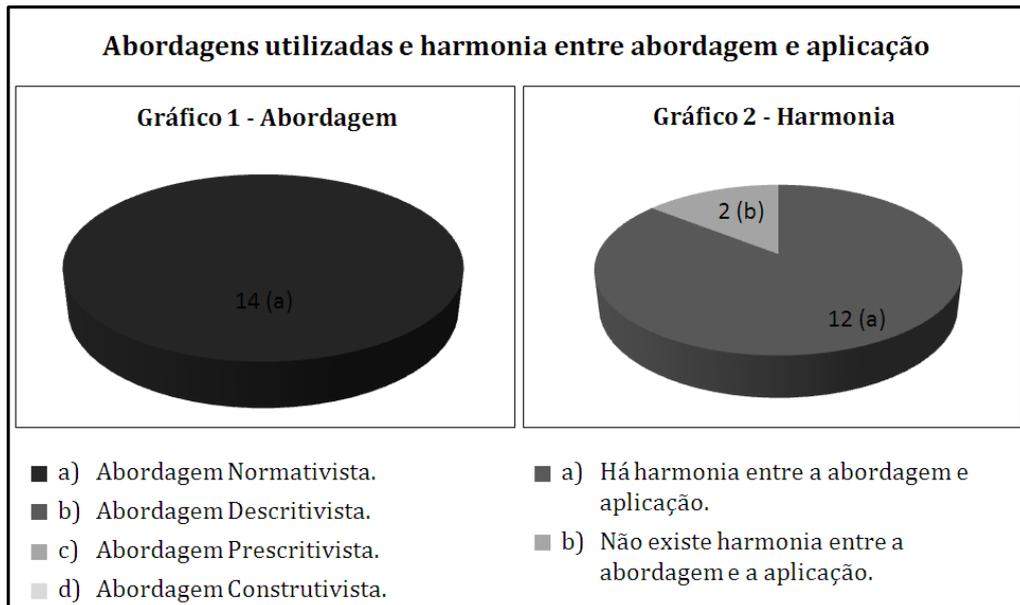


Figura 6: Análise das abordagens (Lente 1)

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

A não utilização de pesquisas seguindo abordagens específicas evidencia uma oportunidade de pesquisa, dado que estas têm sido evidenciadas como mais apropriadas para apoiar aos gestores de ambientes definidos, por sua habilidade de personalizar os modelos aos valores e preferências dos decisores (Banville, Landry, Martel, & Boulaire *et al.*, 1998). Esta constatação é confirmada por um dos artigos do PB (Hildebrand & McDavid, 2002), mesmo que não o faça na prática. Roy (1993) defende o uso da abordagem construtivista, afirmando que esta abordagem, ao orientar o desenvolvimento do modelo para o ambiente específico, lhe confere maior representatividade e ajuste.

3.3.2 Lente 2 – Singularidade

A segunda lente, singularidade, avalia se os artigos reconhecem o contexto, ou ambiente, em que se está avaliando o desempenho e se existe a explicitação da participação de um decisor.

Dentre os artigos do PB, 13 artigos reconhecem o ambiente aos quais estão sendo avaliados, conforme visualizado no Gráfico 1 da Figura 7. Porém, quando é avaliado o reconhecimento do decisor, apenas um dos artigos reconhece a existência de atores para o contexto. O resultado era esperado, devido à evidência que os artigos do PB se utilizam de abordagens descritivistas para construção dos modelos, ou seja, genéricos. O resultado apresentado demonstra que os modelos se tornam possivelmente falhos para utilização de decisores específicos, onde seria necessário considerar suas percepções. O resultado pode ser verificado no Gráfico 2 da Figura 7.

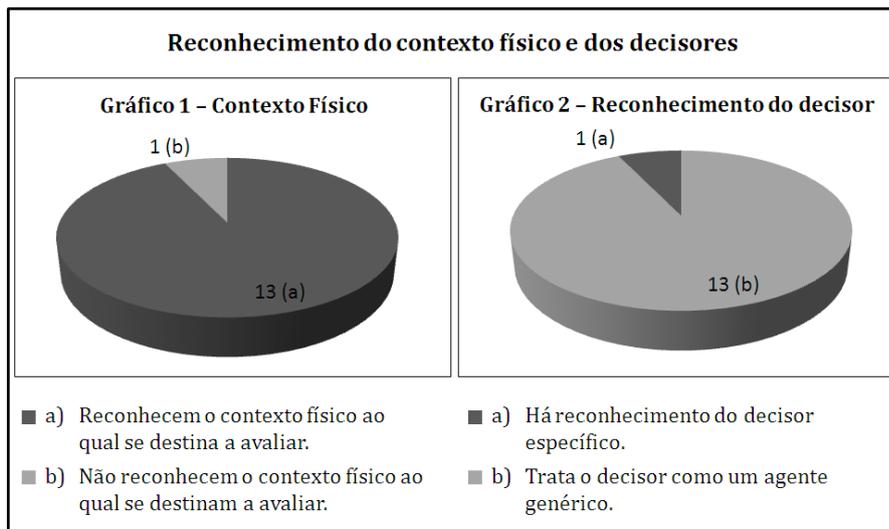


Figura 7: Análise da Singularidade (Lente 2)

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

3.3.3 Lente 3 – Processo para identificar valores e preferências

A terceira lente tem por objetivo analisar se a percepção do decisor é levada em consideração para a definição das características dos modelos de avaliação de desempenho e se utilizam a expansão do conhecimento no decisor, ou seja, se existe a interação com o decisor, que constrói conhecimento à medida que o contexto é avaliado.

Conforme apresenta o Gráfico 1 da Figura 8, os critérios identificados nos modelos não são inerentes aos decisores, sendo que em 13 deles nem ao menos se reconhece o decisor, e o outro artigo restante realiza apenas a operacionalização dos critérios segundo os valores dos decisores.

Nenhum dos artigos do PB leva em conta a expansão de conhecimento do decisor, ou seja, desconsideram o desenvolvimento do conhecimento do decisor sobre o tema, como pode ser observado no Gráfico 2 da Figura 8.

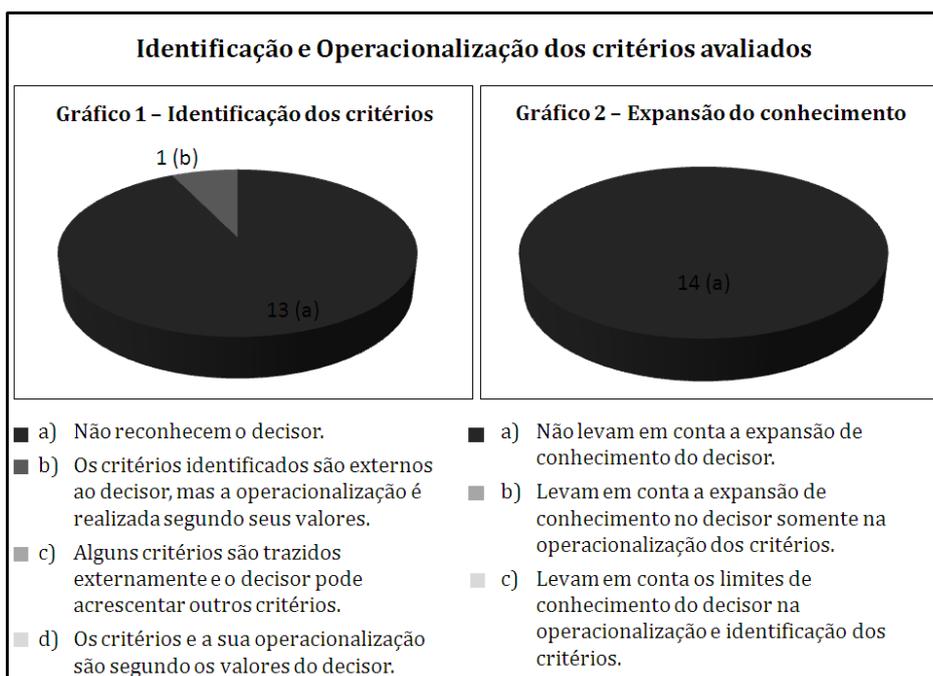


Figura 8: Processo para identificar (Lente 3)

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Espera-se que os modelos de avaliação de desempenho possam desenvolver a expansão do conhecimento a respeito do contexto no decisor, porém, como evidenciado, os artigos do PB não atendem esse requisito.

A grande maioria dos critérios definidos como importantes para realizar a avaliação, nos artigos do PB, é embasada na literatura ou em dados passados. A partir dessas evidências, surge a oportunidade de desenvolver um modelo que apresente esses critérios com base na percepção de um decisor, para operacionalização e definição destes critérios, onde haja uma íntima interação para identificar esses critérios e que esteja fortemente ligada à resolução de um problema específico.

3.3.4 Lente 4 – Mensuração

A lente mensuração tem por finalidade verificar se a mensuração dos objetivos atende aos critérios da teoria da mensuração. Esses critérios são mensurabilidade, operacionabilidade, legitimidade, não ambiguidade (ou inteligibilidade) e homogeneidade (Merlin *et al.*, 2012). O quadro 2 permite a leitura detalhada de cada critério.

PROPRIEDADE	DESCRIÇÃO
Mensurabilidade	Permite quantificar a <i>performance</i> de uma ação de forma clara.
Operacionalidade	A propriedade da operacionalidade indica que a mensuração descrita por meio do Indicador de Desempenho: é fisicamente possível de realizar; Fornece informações claramente definidas, apresenta Relação custo/benefício julgada vantajosa pelo decisor, e; Permite mensurar um determinado aspecto independentemente de qualquer outro aspecto considerado.
Legitimidade	A legitimidade é a propriedade que assegura que o Indicador de Desempenho utiliza os valores e preferências de decisores específicos para contextos igualmente específicos, e garante a participação ativa do decisor em todas as etapas da construção do indicador.
Homogeneidade	A homogeneidade assegura que, ao realizar a mensuração, sejam medidas as mesmas propriedades representadas pelo Indicador de Desempenho, e, estas propriedades, estão em conformidade aos interesses e preferências dos decisores.
Inteligibilidade	O indicador deve conter informação suficiente que permita a todos os atores envolvidos chegar à mesma mensuração e interpretação.

Quadro 2: Propriedades da Teoria da Mensuração

Fonte: Merlin *et al.* (2012).

Após a análise dos artigos, foi verificado que nenhum deles atende a todos as propriedades da mensuração. Em muitos casos, as propriedades ficam totalmente comprometidas, principalmente ao que se refere à legitimidade, homogeneidade e inteligibilidade. A legitimidade e homogeneidade ficam comprometidas por não haver explicitação da existência de um decisor, para que possa legitimar e verificar os interesses e preferências destes. A inteligibilidade é gravemente infringida quando da utilização de escalas *likert*, o que não permite uma mesma mensuração e interpretação sobre o que é medido.

Emerge assim, a partir desta lente, a oportunidade de contribuir para a área em estudo propondo a construção de modelos que, ao construir seus indicadores de desempenho, tenham em vista as propriedades da Teoria da Mensuração.

3.3.5 Lente 5 – Integração

A lente 5, integração, tem por objetivo verificar se os artigos do PB permitem, a partir dos seus modelos, uma visão holística e sistêmica do desempenho, ou seja, de forma

integrada, não apenas uma soma de todas as variáveis, mas sim, considerando o desempenho como um todo.

Conforme apresentado na Figura 9, apenas dois dos artigos do PB se manifestam a respeito da integração das variáveis a fim de tornar os resultados como um sistema completo, aplicando pesos entre os critérios definidos, visando avaliar o desempenho dos relatórios públicos.



Figura 9: Análise da integração (Lente 5)

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

A lente integração, ao ser encontrada em menos de 15% das pesquisas do PB, evidencia uma oportunidade de contribuição para a área, uma vez que a integração dos critérios permite a mensuração da performance global (holística) de um contexto. É de extrema importância que haja a sistematização das variáveis avaliadas a fim de se obter o desempenho de um objetivo específico, partindo-se de meios que possam ser avaliados, chegando aos fins que seriam mais abstratos de realizar a avaliação.

3.3.6 Lente 6 – Gestão

Por fim, a sexta lente, gestão, objetiva verificar se os modelos permitem a visualização do desempenho atual (*status quo*) dos objetivos e contribuem com ações de aperfeiçoamento, e de que forma o fazem.

Apesar do resultado apresentado no Gráfico 1 da Figura 10, os artigos do PB utilizam escalas que não permitem o real entendimento do *status quo*. Seis dos artigos do PB apresentam os resultados descritivamente, ou qualitativamente, não utilizando escalas de valor. Os outros 8 apresentam diagnósticos numéricos, apesar de não demonstrarem escalas que permitam conhecer o nível de satisfação com esses resultados. Esses números não possibilitam a construção de conhecimento acerca dos objetivos mensurados.

Já de acordo com o Gráfico 2 da Figura 10, a maioria dos artigos do PB não se preocupa com ações de aperfeiçoamento, sendo que apenas 5 artigos citam que existem oportunidades para melhorar, mas não apresentam um processo ou esquema para realizá-lo.

A visualização do diagnóstico da situação atual permitiria ao decisor obter informações para definir as prioridades de progresso, e, a partir da evidencição de processos de aperfeiçoamento, haveria maior eficácia na conclusão dos processos de melhoria.

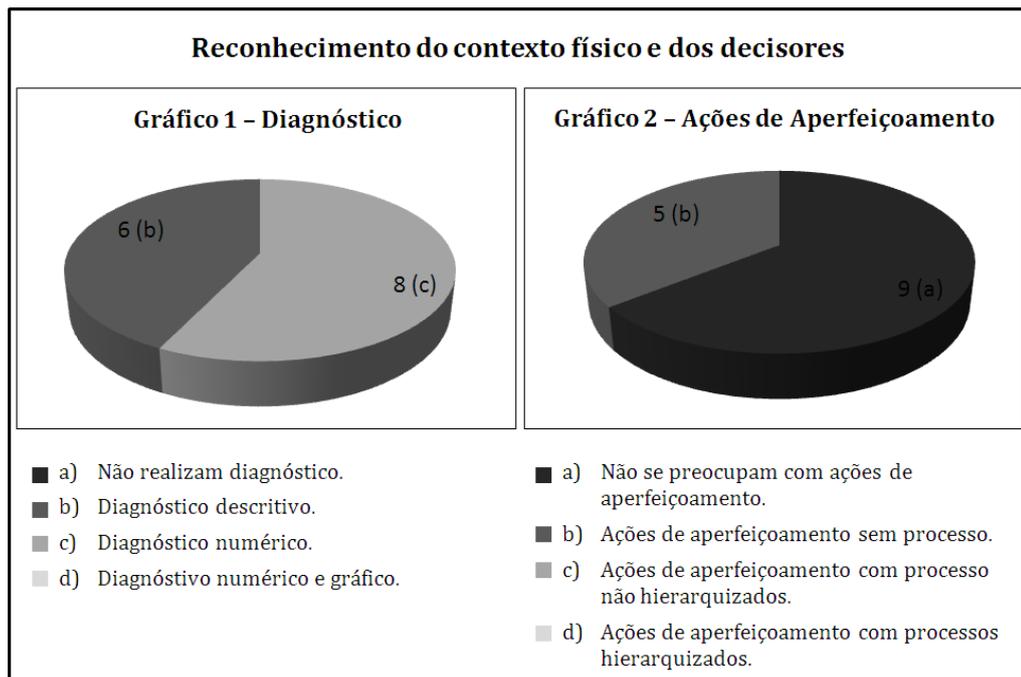


Figura 10: Análise da Gestão (Lente 6)

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

A partir do Portfólio Bibliográfico selecionado, por meio do instrumento ProKnow-C, a seção a seguir visa oferecer aos leitores uma síntese do entendimento da importância da transparência da divulgação das informações dos entes públicos.

4 REFERENCIAL TEÓRICO

A divulgação de informações por órgãos públicos tem sido uma importante resposta face à pressão popular por transparência na prestação de contas, à medida que permite, à entidade pública, divulgar e ser responsabilizada pelos seus atos (Hilderbrand & McDavid, 2011; Saliterer & Korac, 2013; Tooley *et al.*, 2012). Frente a essa importância para a sociedade, aumentaram-se consideravelmente as pesquisas que investigam a prestação de contas e a divulgação dos atos públicos (Mucciarone e Neilson, 2011). Comumente, encontram-se trabalhos na literatura internacional que tratam sobre a transparência pública, o dever de prestar contas à sociedade e a responsabilização dos gestores públicos utilizando o termo *accountability*.

Accountability é um termo que vem ganhando bastante importância na gestão pública, mas que ainda possui uma grande dificuldade para ser traduzido literalmente para algumas línguas (Steccolini, 2004; Kloot, 2009; Medeiros *et al.*, 2013). Como descrito no início deste trabalho, esta pesquisa utiliza o termo *accountability* como sinônimo de transparência no setor público, por conta da obrigação de realizar a publicidade de todos os atos e fatos dos entes governamentais.

Diversos são os trabalhos que enfatizam a necessidade da divulgação de informações julgadas úteis e tempestivas para os usuários, para que haja, então, uma plena transparência das atividades do Estado (Taylor, 2007; Tooley *et al.*, 2012). Assim, os critérios avaliados não podem estar limitados a somente informações contábeis e financeiras, mas sim utilizando, também, critérios e informações não financeiras e qualitativas, de acordo com o que é necessário para o usuário e para os stakeholders (Carlin & Guthrie, 2001; Kloot, 2009; Lee, 2006; Tooley *et al.*, 2012; Wall & Martin, 2003). Kloot (2009) corrobora afirmando que os

órgãos deveriam se preocupar em publicar não somente relatórios contábeis e financeiros, mas também relatórios operacionais, evidenciando seus serviços à população.

Lee e Fisher (2004) defendem que existe uma lacuna na literatura entre a informação considerada relevante para os usuários e quais informações são divulgadas. Descrevem, ainda, que as informações divulgadas possuem um baixo nível de evidenciação, quando voluntárias, ou seja, quando divulgadas informações não obrigatórias por normas e leis, estas são apresentadas de forma bastante limitada. A análise realizada por Cunningham e Harris (2005) concluiu que, entre os modelos avaliados, os critérios são insuficientes para que haja uma plena transparência dos atos públicos do governo.

Ainda assim, poucas são as pesquisas que buscam verificar a eficácia destas evidenciações (Boyne *et al.*, 2012). Os estudos que buscam avaliar o nível de evidenciação dos atos públicos dos entes governamentais apresentam-se com grande importância, devido a todas as obrigações previstas e para que haja um controle social pleno em relação às atividades na gestão pública. Porém, mesmo evidenciado por alguns dos artigos do próprio Portfólio Bibliográfico, que justificam a utilização de critérios inerentes aos usuários das informações, estes mesmos artigos não tomam em consideração essas particularidades (como visto na subseção de análise sistêmica), utilizando-se somente dos critérios determinados em normas e leis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A inegável importância dos veículos de transparência pública para o atual cenário econômico e social evidencia a preocupação de cumprir a real necessidade informacional de seus usuários, e não somente cumprir as normas e legislações. Desta forma, buscou-se nesse artigo conhecer os métodos e modelos existentes na literatura internacional utilizados para avaliar o nível de transparência dos entes governamentais. Conhecer o que já foi abordado propicia a identificação de lacunas e oportunidades para o tema.

Para o cumprimento do objetivo do trabalho, adotou-se a metodologia ProKnow-C. A partir do auxílio dessa ferramenta, foi selecionado um Portfólio Bibliográfico composto por 14 artigos alinhados com o tema da pesquisa, segundo as delimitações dos pesquisadores, o quais estão apresentados no Quadro 1.

A análise bibliométrica dos artigos deste Portfólio Bibliográfico retornou os seguintes resultados: (i) os periódicos mais destacados para o tema são o “*Australian Accounting Review*” e o “*Public Administration*” para o PB, e, para as referências do PB, o periódico “*Financial Accountability & Management*”; (ii) o artigo escrito por Boyne *et al.* (2002) é o artigo com maior reconhecimento científico; (iii) Não existe um autor considerado destacado frente aos critérios do PB e suas referências ao mesmo tempo, mas a autora Janet Lee, pesquisadora de contabilidade e negócios da Universidade Nacional da Austrália, é a mais prolífica dentre os autores do PB; e, (iv) a palavra-chave mais presente nos artigos do PB foi “*Accountability*”.

A análise sistêmica realizada avaliou os artigos segundo as seis lentes contidas na Figura 3. A primeira lente verificou que 12 artigos do PB (85,7% do PB) atendem a harmonia entre a abordagem a sua aplicação. A lente singularidade evidenciou que 13 dos artigos do PB (93% do PB) reconhecem o contexto a que se aplicam, e apenas um dos artigos (7% do PB) reconhece a singularidade do decisor. A terceira lente evidencia que nenhum dos artigos se preocupa com a expansão de conhecimento do decisor, e que apenas um dos artigos operacionaliza os critérios identificados frente aos valores do decisor. A lente mensuração verificou o atendimento as propriedades da teoria da mensuração, vide Quadro 2. Porém, nenhum dos artigos atendeu a todas as propriedades. Outro fator verificado foi que 12 dos

artigos do PB não realizam a integração dos critérios, impossibilitando uma visão holística do sistema, resultado da lente 5. Em relação à última lente, ficou evidenciado que mesmo apresentando o diagnóstico numericamente ou de forma qualitativa, a compreensão dos resultados fica prejudicada, pois não existem referências para basear os níveis atingidos. A última lente também evidencia que 5 dos artigos do PB (35,7% do PB) apresentam o que poderia melhorar, mas nenhum deles se preocupa com processos de aperfeiçoamento.

A análise sistêmica realizada nos conteúdos dos artigos do PB permitiu aos pesquisadores conhecerem oportunidades de pesquisas, fruto das lacunas evidenciadas anteriormente. Uma das oportunidades de pesquisa é a construção de modelos personalizados, que seria o diferencial para a referida área do conhecimento, levando em consideração a necessidade de expandir o conhecimento do decisor para operacionalização e identificação dos critérios mais relevantes para este decisor. Devem-se tomar em consideração as propriedades da teoria da mensuração para a construção das escalas de avaliação, para que as escalas tornem-se válidas. Também é necessário haver a integração das variáveis, permitindo a visualização holística do modelo de avaliação de desempenho. E, ainda, demonstrar o diagnóstico atual, de forma gráfica e numérica, proporcionando e evidenciando ações de aperfeiçoamento de forma hierárquica, é mais uma oportunidade para construção de modelos para esse tema.

Finalizando o processo do ProKnow-C, a partir de todo o conhecimento construído durante desenvolvimento do processo, surge a seguinte questão de pesquisa para trabalhos futuros: “Como avaliar o nível de transparência pública, tomando em consideração os critérios previstos pela filiação teórica - construtivista - adotada?”

Pode-se concluir, a partir da pesquisa, que os modelos de avaliação da transparência pública buscam apenas verificar o cumprimento às normas e legislações, deixando de estudar o cumprimento a reais necessidades informacionais dos usuários e da sociedade. Em outras palavras, o Estado acaba por informar, porém o cidadão não necessita dessa informação, ou até mesmo não a compreende. A pesquisa contribuiu para o conhecimento sobre o tema pesquisado, destacando o que existe na literatura acerca da avaliação da evidenciação de atos públicos dos entes governamentais, e onde existem oportunidades de melhoria. Os resultados propiciam uma base teórica consistente, que contribui para avanços acadêmicos e para os profissionais da área.

Dentre os limites desta pesquisa, é importante afirmar que o trabalho limitou-se a buscar artigos científicos da faixa temporal do ano 2000 a 2013, nas bases de dados determinadas pelos pesquisadores, com acesso permitido pelo portal da CAPES, com base em testes de representatividade.

REFERÊNCIAS

- Alavi, M., & Carlson, P.(1992) A review of MIS research and disciplinary development. *Journal of Management Information Systems*, **8**(4): 45-62.
- Banville, C., Landry, M., Martel, J. M., & Boulaire, C. (1998) A stakeholder approach to MCDA. *Systems Research and Behavioral Science*, **15**(1): 15-32.
- Behn, R. D. (1998) O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. *Revista do Serviço Público*, **49**(4): 5-45.
- Brasil. (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal.
- Brasil. (2000) *Lei Complementar No.101, de 4 de maio de 2000*. Brasília: Senado Federal.

- Boyne, G., Gould–Williams, J., Law, J., & Walker, R. (2002) Plans, performance information and accountability: the case of best value. *Public Administration*, **80**(4): 691-710.
- Bradford, S. C. (1985) Sources of information on specific subjects. *Journal of information Science*, **10**(4): 173-180.
- Carlin, T., & Guthrie, J. (2001) The New Business of Government Budgeting: Reporting Non-Financial Performance Information in Victoria. *Australian Accounting Review*, **11**(25): 17-26.
- Chaves, L. C., Ensslin, L., Ensslin, S., Valmorbidia, S. M. I., & Rosa, F. S. (2013) Sistemas de apoio à decisão: mapeamento e análise de conteúdo. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa*, **12**(1): 6-22.
- Cunningham, G. M., & Harris, J. E. (2005) Toward a theory of performance reporting to achieve public sector accountability: A field study. *Public Budgeting & Finance*. **25**(2): 15-42.
- Ensslin, L., Ensslin, S. R., & Pacheco, G. C. (2012) Um estudo sobre segurança em estádios de futebol baseado na análise bibliométrica da literatura internacional. *Perspectivas em Ciência da Informação*, **17**(2): 71-91.
- Ensslin, S. R., Ensslin, L., Lacerda, R. T. O., & Matos, L. S. (2013) Evidenciação do Estado da Arte do tema Avaliação do Desempenho na Regulação de Serviços Públicos segundo a percepção dos pesquisadores. *Gestão Pública: Práticas e Desafios*, **4**(7): 121-147.
- Ensslin, S. R., Ensslin, L., Matos, L. S., Dutra, A., & Ripoll-Feliu, V. M. (2015) Research opportunities in performance measurement in public utilities regulation, *International Journal of Productivity and Performance Management*, **64**(7).
- Gil, C. A. (1999) *Métodos e técnicas de pesquisa social*, São Paulo: Atlas.
- Hendriksen, E.S., & Van Breda, M.F. (2011) *Teoria da Contabilidade*, Atlas.
- Hildebrand, R., & McDavid, J. C. (2011) Joining public accountability and performance management: a case study of Lethbridge, Alberta, *Canadian public administration*, **54**(1): 41-72.
- Iudícibus, S. (2009) *Teoria da Contabilidade*, Atlas.
- Lacerda, R. T. O., Ensslin, L., & Ensslin, S. R. (2012) Uma análise bibliométrica da literatura sobre estratégia e avaliação de desempenho, *Gestão & Produção*, **19**(1): 59-78.
- Kloot, L. (2009) Performance measurement and accountability in an Australian fire service. *International Journal of Public Sector Management*, **22**(2): 128-145.
- Lee, J. (2006) Performance reporting by Australian government trading enterprises: An empirical study 1998–2002. *Australian Accounting Review*, **16**(39): 34-48.
- Lee, J., & Fisher, G. (2004) Infrastructure assets disclosure in Australian public sector annual reports. *Accounting Forum*, **28**(4): 349-368.

- Medeiros, A. D., Crantschaninov, T. I., & Silva, F. D. (2013) Estudos sobre accountability no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. *Revista de Administração Pública*, **47**(3): 745-775.
- Merlin, F. K., Souza, J. V., Ensslin, L., Valle Pereira, V. L. D., & Ensslin, S. R. (2012) Lacunas de pesquisa na avaliação de desempenho orientada às questões referentes à sustentabilidade. *Iberoamerican Journal of Industrial Engineering*, **4**(7): 155-181.
- Mucciarone, M. A., & Neilson, J. (2012) Performance reporting in the Malaysian government, *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, **7**(2): 35-77.
- Pina, V., Torres, L., & Royo, S. (2007) Are ICTs improving transparency and accountability in the EU regional and local governments? An empirical study, *Public Administration*, **85**(2): 449-472.
- Richardson, R. J. (1999) *Pesquisa social: métodos e técnicas*, Atlas.
- Roy, B. (1993) Decision science or decision-aid science? *European journal of operational research*, **66**(2): 184-203.
- Saliterer, I., & Korac, S. (2013) Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes, *Critical Perspectives on Accounting*, **24**(7): 502-517.
- Slomski, V. (2009) *Controladoria e governança na gestão pública*, Atlas.
- Steccolini, I. (2004) Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments, *Financial Accountability & Management*, **20**(3): 327-350.
- Tasca, J. E., Ensslin, L., & Ensslin, S. R. (2013) A construção de um referencial teórico sobre avaliação de desempenho de programas de capacitação, *Ensaio*, **21**(79): 203-238.
- Taylor, J. (2007) The usefulness of key performance indicators to public accountability authorities in east Asia, *Public Administration and Development*, **27**(4): 341-352.
- Tooley, S., Hooks, J., & Basnan, N. (2012) Performance Reporting: Assessing the Annual Reports of Malaysian Local Authorities, *International Journal of Public Administration*, **35**(13): 853-863.
- Wall, A., & Martin, G. (2003) The disclosure of key performance indicators in the public sector: how Irish organizations are performing, *Public Management Review*, **5**(4): 491-509.
- Zipf, G. K. (1949) *Human Behavior and the Principle of Least Effort*, Addison-Wesley.