

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ

CAROLINA SALVÃO VANNI

**PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO ESTRATÉGIA PARA A
LEGITIMIDADE E GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS**

CURITIBA

2021

CAROLINA SALVÃO VANNI

**PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO ESTRATÉGIA PARA A
LEGITIMIDADE E GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS**

**Accountability as a strategy for legitimacy and management of
public organizations**

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de Mestre em Administração Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR).

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Louisi Francis Moura

CURITIBA

2021



[4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/)

Esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir do trabalho para fins não comerciais, desde que atribuam o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos.

Conteúdos elaborados por terceiros, citados e referenciados nesta obra não são cobertos pela licença.



CAROLINA SALVAO VANNI

PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO ESTRATÉGIA PARA A LEGITIMIDADE E GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

Trabalho de pesquisa de mestrado apresentado como requisito para obtenção do título de Mestra Em Administração Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Área de concentração: Administração Pública.

Data de aprovação: 20 de Dezembro de 2021

Prof.a Louisi Francis Moura, - Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Prof Daniel Poletto Tesser, - Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Prof Pablo Luiz Martins, Doutorado - Universidade Federal de São João Del Rei (Ufsj)

Prof Ronan Assumpcao Silva, Doutorado - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná (Ifpr)

Documento gerado pelo Sistema Acadêmico da UTFPR a partir dos dados da Ata de Defesa em 20/12/2021.

Dedico este trabalho à minha família,
pelos momentos de ausência.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiro a Deus por ter me mantido na trilha certa durante este projeto de pesquisa com saúde e forças para chegar até o final.

Sou grata à minha família pelo apoio que sempre me deram durante toda a minha vida.

Deixo um agradecimento especial à minha orientadora pelo incentivo e pela dedicação do seu tempo ao meu projeto de pesquisa.

Também quero agradecer à Universidade Tecnológica Federal do Paraná e a todos os professores do meu curso pela qualidade do ensino oferecido.

RESUMO

VANNI, Carolina Salvão. **Prestação de contas como estratégia para a legitimidade e gestão de organizações públicas.** 2021. 84 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2021.

A prestação de contas na administração pública é um importante mecanismo para a transparência do setor ao relatar o uso de recursos, investimentos e subsídios aos órgãos superiores, agências reguladoras e a sociedade em geral. Sua prática de transparência, obrigatória ou voluntária, pode estrategicamente influenciar sua confiabilidade por seus stakeholders. Esse trabalho tem como objetivo identificar os aspectos relacionados a prestação de contas obrigatória e voluntária da administração pública e como sua prática pode influenciar a legitimidade da organização. A metodologia contempla a revisão sistemática de literatura e análise de conteúdo para identificar e descrever os aspectos que influenciam a prática de prestação de contas obrigatória e voluntária na administração pública para a construção de um modelo conceitual bem como espera-se identificar um conjunto de indicadores de desempenho relacionados a esse contexto. A partir desse modelo, um protocolo de estudo caso é estruturado para a análise desses aspectos na prática de uma organização pública para então descrever como a prestação de contas obrigatória e voluntária pode ser estrategicamente benéfica bem como sugerir um instrumento de medição de desempenho que pode contribuir com a legitimidade da organização. Esse estudo se diferencia por apresentar as motivações para a prestação de contas, obrigatória ou voluntária, e discutir sua importância para a percepção e, conseqüente legitimidade, da sociedade em geral no contexto em que se demanda transparência, responsabilidade e profissionalismo na gestão pública. Enquanto alguns órgãos deixam seus modelos de gestão pública com mais autonomia e menos burocracia, outros optam por processos gerenciais pautados em rígidos protocolos a fim de minimizar erros e falhas na tomada de decisão e no uso de recursos públicos. Independente do modelo, a gestão pública pode e deve buscar alternativas de profissionalizar, monitorar e melhorar continuamente seus processos de gestão e desempenho e, por isso, o instrumento de medição de desempenho apresentado nesse projeto pode contribuir com a prestação de contas e à legitimidade.

Palavras-chave: Prestação de Contas. Medição de Desempenho. Administração Pública.

ABSTRACT

VANNI, Carolina Salvão. **Accountability as a strategy for legitimacy and management of public organizations**. 2021. 84 p. Dissertation (Master Degree in Public Administration) - Federal Technology University - Paraná. Curitiba, 2021.

Accountability in public administration is an important mechanism for sector transparency when reporting the use of resources, investments and subsidies to higher bodies, regulatory agencies and society in general. Your practice of transparency, mandatory or voluntary, can strategically influence your trustworthiness by your stakeholders. This work aims to identify aspects related to mandatory and voluntary accountability of public administration and how its practice can influence the organization's legitimacy. The methodology includes a systematic literature review and content analysis to identify and describe the aspects that influence the practice of mandatory and voluntary accountability in public administration for the construction of a conceptual model, as well as it is expected to identify a set of indicators of performance related to that context. Based on this model, a case study protocol is structured to analyze these aspects in the practice of a public organization to then describe how mandatory and voluntary accountability can be strategically beneficial, as well as suggesting a performance measurement instrument that can contribute with the legitimacy of the organization. This study differs in that it presents the motivations for accountability, whether mandatory or voluntary, and discusses its importance for the perception and, consequent legitimacy, of society in general in the context in which transparency, responsibility and professionalism in public management is required. While some bodies leave their public management models with more autonomy and less bureaucracy, others opt for management processes based on strict protocols in order to minimize errors and failures in decision-making and in the use of public resources. Regardless of the model, public management can and should seek alternatives to professionalize, monitor and continuously improve its management and performance processes and, therefore, the performance measurement instrument presented in this project can contribute to accountability and legitimacy.

Keywords: Accountability. Performance measurement. Public administration.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Objetivos da pesquisa.....	16
Quadro 2 – Modelos de medição de desempenho	20
Quadro 3 - Revisão Sistemática	36
Quadro 4 - Lista de periódicos.....	39
Quadro 5 – Aspectos identificados	40
Quadro 6 - Conceitos identificados.....	44
Quadro 7 - Questionário.....	55
Quadro 8 - Indicadores de Gestão.....	70
Quadro 9 - Indicadores de Desempenho	74

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Etapas da pesquisa	31
Figura 2 – Seleção de artigos	33
Figura 3 - Análise de Conteúdo	34
Figura 4 – Modelo conceitual proposto.....	52
Figura 5 - Mapa Estratégico	57
Figura 6 - Valores	58
Figura 7 - Mapa do contexto	59
Figura 8 - Macroprocessos	60
Figura 9 - Canais de transparência.....	61
Figura 10 - Sustentabilidade	64
Figura 11 – Relação dos aspectos	74

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	11
1.2	OBJETIVOS	13
1.3	JUSTIFICATIVA.....	13
1.4	ESTRUTURA	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	MEDIÇÃO DE DESEMPENHO.....	17
2.1.1	MODELOS DE MEDIÇÃO DE DESEMPENHO	19
2.1.2	INDICADORES DE DESEMPENHO	21
2.2	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	22
2.2.1	MEDIÇÃO DE DESEMPENHO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	23
2.2.2	PRESTAÇÃO DE CONTAS	26
3	METODOLOGIA	30
3.1	REVISÃO SISTEMÁTICA DE LITERATURA	31
3.2	ANÁLISE DE CONTEÚDO.....	33
3.3	ESTUDO DE CASO	34
4	RESULTADOS	36
5	ESTUDO DE CASO	54
5.1	ANÁLISE DOCUMENTAL	54
5.2	DADOS	56
5.3	DISCUSSÃO.....	68
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
	REFERÊNCIAS	81

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A prática de prestação de contas na administração pública é um importante mecanismo de gestão e transparência. Uma organização pública é responsável por gerir recursos financeiros, humanos e materiais em prol da sociedade em que se insere. Também identificada como *accountability*, em seu termo em inglês, a prestação de contas corresponde à prática de reportar as partes interessadas o uso de recursos públicos, subsidiados, financiados ou doados, resultados alcançados e tomada de decisão, e é um dos fatores que mais afetam organizações públicas e sem fins lucrativos (MOURA et al., 2019; TREINTA et al., 2020). Relatórios financeiros são críticos para essas organizações, já que em muitos casos os *stakeholders*, como órgãos superiores e agências reguladoras, exigem a prestação de contas no curto prazo, mas os resultados e impactos sociais, diferente do lucro financeiro, pode vir a ser percebido apenas a médio ou longo prazo (MOURA et al., 2020). Dessa forma esses relatórios na maioria das vezes não representam todo o resultado dessas organizações.

A prestação de contas na administração pública é necessária para o processo democrático (CAMPOS, 1990), já que fornece os insumos para analisar a eficácia e a eficiência da governança aumentando a integridade da governança pública e melhorando seu desempenho. A responsabilização pública visa promover a aprendizagem institucional e com isso é possível manter ou aumentar a confiabilidade da governança pública. A prestação de contas aumenta a confiança pública no governo e preenche as lacunas entre os cidadãos e seus representantes. Porém, aumentando a transparência e a responsabilidade não necessariamente aumenta-se a legitimidade, pois o aumento da transparência pode transformar a responsabilidade pública em uma política de escândalo e assim acaba diminuindo a legitimidade da governança (BOVENS, 2005).

Conforme descrito por Moura et al. (2019, 2020), a legitimidade está diretamente relacionada a prestação de contas e pode ser definida como a percepção pelos *stakeholders* que uma organização está desempenhando suas atividades de

modo eficaz, atingindo sua missão social e cumprindo com obrigações legais e contratuais. Nesse sentido, a legitimidade é resultado da transparência da organização sendo que os relatórios financeiros e os relatórios de desempenho podem contribuir nesse processo (MOURA et al., 2019).

Muitas vezes os programas e ações de governo não são avaliados pelo valor econômico e social gerado, mas somente pelas quantidades entregues tornando mais difícil uma análise da eficiência no consumo dos recursos e dos resultados gerados por estas ações (CESTARI et al., 2018). Ainda, a comparabilidade entre o conjunto de indicadores anuais é fraca, as variações métricas e o conteúdo dos indicadores não são explicados e falta análises de desempenho nos relatórios. (CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2011)

Entretanto, a diretriz de divulgação tem evoluído nos últimos anos. A multiplicidade de objetivos, a diversidade de partes interessadas e a complexidade que caracterizam o ambiente dos órgãos governamentais são fundamentais no desenvolvimento de uma medição de desempenho para o setor público. Os diversos *stakeholders* podem estar interessados em diferentes abordagens de desempenho que resultam em diferentes modalidades de avaliação de desempenho. Dessa forma, é defendida por vários autores uma estrutura multidimensional no exame do desempenho (GOMES, MENDES E CARVALHO, 2017).

Assim, se a prestação de contas tiver um mecanismo de medição de desempenho com o principal objetivo melhorar o desempenho das organizações públicas ela pode ser mais benéfica para essas organizações e para sociedade como um todo. Com base nessas informações, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Quais aspectos dos relatórios de prestações de contas podem ser utilizados como estratégia para a legitimidade e gestão de organizações públicas?

1.2 OBJETIVOS

Objetivo Geral

Identificar aspectos relacionados a prática de prestação de contas obrigatória e voluntária em organizações públicas e propor indicadores de desempenho estratégicos.

Objetivos Específicos

- a) Examinar a literatura sobre a prestação de contas em organizações públicas;
- b) Identificar e conceituar aspectos que influenciam a prática de prestação de contas em organizações públicas;
- c) Descrever como a prestação de contas obrigatória e voluntária pode ser benéfica para organizações públicas;
- d) Sugerir um instrumento de avaliação de desempenho em organizações públicas.

1.3 JUSTIFICATIVA

O gerencialismo iniciou nos anos 1980 na Grã-Bretanha e trouxe uma nova abordagem para a gestão pública ao implementar ferramentas gerenciais do setor privado na Administração pública, com ênfase na eficiência e no resultado (BRIGNALL; MODELL, 2000).

Essa forma de gestão cria uma pressão para a reestruturação na administração pública, trazendo mecanismos associados à gestão por resultados, à medição do desempenho e à privatização de alguns tipos de serviços públicos, esperando uma melhora da eficiência e da eficácia dos serviços prestados ao cidadão. Com isso, espera-se que ocorra mais transparência e responsabilização de todos

envolvidos com o poder público. As ferramentas de gestão que se destacam nesse cenário são o planejamento estratégico e o *Balanced Scorecard* como modelo de mensuração de desempenho e passaram a ser utilizados no setor público (SILVA; GONÇALVES, 2011). Porém, apesar de serem modelos apropriados a gestão, nesses modelos falta ênfase a parte social das organizações públicas.

A prestação de contas melhora a transparência no setor público, já que ela relata o uso de recursos, investimentos e subsídios aos órgãos superiores, às agências reguladoras e à sociedade em geral. A prestação de contas, obrigatória ou voluntária, pode estrategicamente influenciar a confiabilidade de seus *stakeholders* que estão interessados nos processos. (MOURA et al., 2019).

A gestão gerencial visa à obtenção de bons resultados utilizando a eficiência, a simplificação de processos, a economicidade, a prestação de serviços públicos de qualidade, a adequada administração do patrimônio público e seu foco está no cidadão que é o verdadeiro proprietário da coisa pública (REK, 2015). Nesse cenário de administração gerencial, é fundamental que as organizações públicas consigam gerir de forma eficiente e transparente os recursos colocados à sua disposição. Assim, a implementação e utilização de um quadro de indicadores de desempenho é útil para o alcance dos seus objetivos. O gerencialismo também influenciou no conceito de *accountability* na administração pública que passou a incluir, além da prestação de contas financeira, aspectos relacionados à eficiência e efetividade das instituições (MODELL, 2004).

O processo de mensuração e criação de indicadores para os processos é diferente entre a administração pública e a privada, já que o resultado das organizações públicas, na maioria das vezes, não é financeiro e sim social. Isso gera um maior obstáculo na implementação das medições de desempenho, pois ao mesmo tempo que essas organizações podem não estar com um resultado financeiro positivo, o qual é mais objetivo e fácil de medir, elas podem estar gerando muitos resultados positivos sociais.

A importância do trabalho é a necessidade da melhoria do desempenho em organizações públicas e do aumento da pressão da divulgação de seus resultados. As organizações públicas agora enfrentam pressões duplas para atender tanto as demandas de responsabilidade externa quanto melhorar seu desempenho interno. Assim, serão verificadas quais são as motivações para a prestação de contas em organizações públicas e quais são os indicadores de desempenho relacionados a sua

prática. A partir das motivações e dos indicadores espera-se estimar/responder/determinar qual é o papel da prestação de contas e como ela pode ser estrategicamente benéfica para organizações públicas. Ou seja, os aspectos relacionados a prestação de contas obrigatória e voluntária da administração pública e como sua prática pode influenciar a legitimidade da organização.

Isso será alcançado por meio da revisão sistemática da literatura e da análise de conteúdo que busca identificar e descrever os aspectos que influenciam a prática de prestação de contas obrigatória e voluntária na administração pública para a construção de um modelo conceitual, também espera-se identificar um conjunto de indicadores de desempenho relacionados a esse contexto. Com esse modelo é criado um protocolo de estudo caso para a análise desses aspectos na prática de uma organização pública que descreve como a prestação de contas obrigatória e voluntária pode ser estrategicamente benéfica bem como sugerir um instrumento de medição de desempenho que pode contribuir com a legitimidade da organização.

Este estudo se diferencia por apresentar motivações para a prestação de contas, obrigatória ou voluntária, discutir sua importância para a percepção e, conseqüente legitimidade, da sociedade em geral no contexto em que se demanda transparência, responsabilidade e profissionalismo na gestão pública já que a gestão pública deve monitorar seus processos de gestão e desempenho para uma melhoria contínua. Este estudo também busca a criação do produto final que é um instrumento de medição de desempenho de organizações públicas que pode contribuir com a prestação de contas e com a legitimidade nessas organizações.

1.4 ESTRUTURA

O projeto está estruturado em 6 capítulos, contanto com esse, que apresenta a introdução, o problema de pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos e a justificativa. O capítulo 2 apresenta o referencial teórico que traz informações sobre a medição de desempenho, a medição de desempenho na administração pública e a prestação de contas. O capítulo 3 apresenta a metodologia que detalha a abordagem e as etapas utilizadas na construção do modelo que são a revisão sistemática de

literatura, a análise de conteúdo e o estudo de caso. O capítulo 4 apresenta os resultados da pesquisa e no capítulo 5 é realizado o estudo de caso com as discussões. Por fim, o capítulo 6 apresenta as considerações finais.

O Quadro 1 apresenta os objetivos geral e específicos, qual capítulo do trabalho atende cada objetivo e como foi apresentado ou alcançado.

Quadro 1 – Objetivos da pesquisa

Objetivos	Capítulos	Resultados
Identificar aspectos relacionados a prática de prestação de contas obrigatória e voluntária em organizações públicas e propor indicadores de desempenho estratégicos.	4. Resultados e 5. Estudo de caso	A partir da revisão sistemática da literatura e da análise do estudo de caso, é possível propor um conjunto de 10 indicadores de desempenho estratégicos para as organizações públicas.
Examinar a literatura sobre a prestação de contas em organizações públicas.	2. Revisão da literatura	A revisão de literatura apresenta os principais conceitos e modelos de medição de desempenho e prestação de contas na administração pública.
Identificar e conceituar aspectos que influenciam a prática de prestação de contas em organizações públicas.	4. Resultados	A partir da revisão sistemática de literatura e da análise de conteúdo é possível identificar 10 aspectos que influenciam na prática de prestação de contas em organizações públicas.
Descrever como a prestação de contas obrigatória e voluntária pode ser benéfica para organizações públicas.	5. Estudo de caso	A partir do estudo de caso na universidade são descritos os benefícios da prestação de contas obrigatória e voluntária para a universidade analisada.
Sugerir um instrumento de avaliação de desempenho em organizações públicas.	Produto Técnico Tecnológico	Após a descrição dos benefícios da prestação de contas foi sugerido com instrumento de avaliação de desempenho para as organizações públicas no Produto Técnico Tecnológico (PTT).

Fonte: Autoria própria

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esse capítulo apresenta a revisão da literatura com os principais conceitos referente aos temas relacionados com os objetivos do trabalho e a contextualização teórica do problema da pesquisa para um melhor entendimento do tema proposto. Traz os conceitos de medição de desempenho, com seus modelos e indicadores de desempenho e conceitos de administração pública com a medição de desempenho na administração pública e a prestação de contas.

2.1 MEDIÇÃO DE DESEMPENHO

A medição de desempenho é o processo em que ocorre a medição, a coleta, o acompanhamento e a análise dos dados sendo seu principal objetivo avaliar a eficiência e eficácia das ações desenvolvidas pela organização. Com a medição de desempenho é possível responder para a equipe gerencial por que a organização consegue obter tal desempenho e possibilita a todos uma análise sobre como e onde melhorar (SINK; TUTTLE, 1993).

Ainda, segundo Neely et al. (2005), a medição de desempenho é o processo que quantifica a ação, sendo a medição o processo de quantificação e a ação que gera o desempenho. Para os autores, um sistema de medição de desempenho possui três níveis de implementação: medidas individuais que operacionalizam a quantificação da eficiência e da eficácia das ações; medidas coletivas que fornecem as ideias sobre o desempenho organizacional; infraestrutura necessária para coletar, organizar, analisar, divulgar e atuar dados e medidas. Assim, um sistema de medição de desempenho é o conjunto de medidas utilizadas para quantificar a eficiência e a eficácia das ações.

Niven (2005) define a medição de desempenho como um conjunto de ferramentas de gestão largamente utilizadas pelas organizações para medir e avaliar o desempenho de seus processos e gerenciá-los da maneira mais eficaz e eficiente possível, visando à conquista das metas e objetivos previamente estipulados pelas organizações. As medidas são padrões quantificáveis usados para avaliar e comunicar o desempenho em relação aos resultados esperados e nenhuma

explicação mostra todo poder sobre as organizações que essas medições possuem caso sejam bem formadas e comunicadas.

Em relação as suas aplicações, Sink e Tuttle (1993) afirmam que a medição de desempenho pode ser utilizada em diversas situações, entre elas, previsões, análise de variações, estimativa de custos, planejamento, preparação de propostas, avaliação de pessoas, testes, controle de qualidade, controle de produção, elaboração de cronogramas, gerenciamento de projetos, sistemas de distribuição de lucros e incentivos, análise e controles orçamentários, decisões sobre investimentos de capital e análise da relação custo/benefício.

Devido essa diversidade de aplicações, os autores citam que a medição de desempenho pode ser usada como ferramenta de melhoria do desempenho organizacional, pois, quando a medição é realizada de maneira adequada, vinculada a uma finalidade ou a uma meta e aceita pelos gerentes e colaboradores, ela impulsiona a melhoria do desempenho organizacional identificando problemas e apontando ações corretivas. Outra forma de utilizar a medição de desempenho é como ferramenta para assegurar que a estratégia seja implantada sendo necessário que essa medição esteja vinculada à estratégia da empresa. Para isso, os instrumentos de medição e as medidas precisam ser projetados para vários níveis da organização e envolver várias pessoas, considerando-se os requisitos, finalidades e disponibilidades de dados (SINK; TUTTLE, 1993).

Todas as operações produtivas necessitam de alguma forma de medida de desempenho para que seja possível identificar as prioridades de melhoria dentro das organizações tendo cinco objetivos gerais de desempenho: qualidade, velocidade, flexibilidade, confiabilidade e custo. (SLACK CHAMBERS; JOHNSTON, 2018).

Um dos maiores obstáculos no processo de implantação de novas estratégias e iniciativas está relacionado à resistência dos colaboradores da organização, principalmente na alta administração, já que uma cultura que desencoraja a exposição ao risco e à inovação é um grande obstáculo para que ocorra a mudança visando a implantação de um sistema de mensuração de desempenho (KAPLAN; NORTON, 2001).

Outros fatores que impactam a utilização de medição do desempenho organizacional, além da cultura organizacional, citados por Sink e Tuttle (1993), são a ausência de processos de gerenciamento da melhoria da performance, o estágio inadequado dos sistemas organizacionais atuais com sistema de recompensa

confuso, pouco conhecimento e percepção das necessidades que a organização deseja de seus empregados e ausência de gerenciamento participativo.

Portanto, a mediação de desempenho avalia a eficiência e eficácia das ações das organizações podendo ser utilizada em varias áreas e situações nessas organizações apesar de existirem alguns obstáculos para implementação como a própria cultura dessas organizações (SINK; TUTTLE, 1993).

2.1.1 MODELOS DE MEDIÇÃO DE DESEMPENHO

Os Sistemas de Gestão de Desempenho foram propostos por Sink e Tuttle (1993) para medir o desempenho em uma organização que é composto por sete critérios de desempenho de qualidade: produtividade, eficiência, qualidade, eficácia, qualidade de vida no trabalho, inovação e lucratividade. Esses parâmetros são inter-relacionados de uma forma complexa para analisar a empresa considerando a visão, os princípios, a missão, os recursos, os produtos e os serviços gerados.

Outro modelo de medição de desempenho é a Gestão da Qualidade Total que tem como o principal foco os *stakeholders* que são os clientes, os empregados, os acionistas, os fornecedores e a sociedade, cada um com seus próprios interesses. A implementação da gestão pela qualidade total é uma forma de satisfazer os diversos interesses dos *stakeholders* já que ela engloba a organização como um todo e essa melhoria dificilmente seria atingida por meio de esforços de melhorias isolados feitos por pessoas ou grupos dentro da organização (ISHIKAWA, 1993). Para medir os resultados e saber se os objetivos foram alcançados devem ser levadas em consideração as dimensões propostas pelo modelo.

O *Balanced Scorecard* tem o propósito de balancear indicadores financeiros com indicadores não financeiros que são agrupados nas perspectivas do cliente, dos processos internos, do crescimento e do aprendizado. Para cada perspectiva, delimitam-se quais os objetivos a serem alcançados, como analisar seus resultados e estabelecem-se os indicadores de desempenho. No entanto, os indicadores permitem o acompanhamento da efetivação das estratégias. Trata-se de uma sequência de resultados que, se alcançados totalmente em uma etapa, conduzem ao sucesso da

etapa seguinte. Ou seja, entende-se que os indicadores estão correlacionados num sistema de causa e efeito (KAPLAN; NORTON, 1996).

O prêmio nacional da qualidade classifica as funções primordiais de um sistema de medição de desempenho global que segundo a Fundação Nacional da Qualidade (FPNQ) são as seguintes: comunicar a estratégia e as prioridades da alta direção e dos gestores, servir como a base para o reconhecimento da dedicação coletiva, analisar problemas estratégicos de forma proativa, apoiar a tomada de decisão, apoiar a busca de novos caminhos estratégicos para a organização e apoiar o aprendizado da organização. São oito os critérios de excelência para o prêmio da qualidade total: liderança, estratégia e planos, clientes, sociedade, informação e conhecimento, pessoas, processos e resultados. O Quadro 2 apresenta um resumo dos quatro modelos de medição de desempenho apresentados no texto com seus respectivos autores e dimensões.

Quadro 2 – Modelos de medição de desempenho

Modelo	Sistemas de Gestão de Desempenho	Gestão da Qualidade Total	Balanced Scorecard	Prêmio Nacional da Qualidade
Autores	Sink e Tuttle	Ishikawa	Kaplan e Norton	Fundação Nacional da Qualidade
Dimensões	Produtividade, Eficiência, Qualidade, Eficácia, Qualidade de vida no trabalho, Inovação, Lucratividade.	Qualidade Intrínseca, Custo, Atendimento, Moral, Segurança, Ética.	Financeira; Clientes; Processos Internos; Aprendizado crescimento.	Financeira; Pública; Clientes e mercados; Aquisição e fornecedores; Processos; Inovação; Pessoas; Ambiente organizacional.

Fonte: Autoria própria

2.1.2 INDICADORES DE DESEMPENHO

Segundo o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2000) um indicador de desempenho é um número, porcentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho com a finalidade de comparar essa medida com metas preestabelecidas sendo um elemento básico que permite o desenvolvimento de sistemas de informação e, junto com outros instrumentos, têm como objetivo melhorar, ordenar e controlar a gestão das organizações.

Assim, os indicadores de desempenho podem ser utilizados pela organização para controle e melhoria. Eles podem ser reativos que é seu uso mais comum, quando sinalizam em que se deve agir para restaurar uma causa especial crônica e precisam de uma atividade de controle anterior. Os indicadores de desempenho também podem ser proativos quando são parte da informação necessária para propor ações que previnam problemas futuros ou atinjam desempenho nunca antes imaginado. (MARTINS; COSTA NETO, 1998)

O principal objetivo das análises dos indicadores de desempenho empresarial é transferir conhecimento para os tomadores de decisão sobre a situação financeira. O desenvolvimento desses indicadores ajuda os gestores na tomada, na gestão e na avaliação de decisões de investimento. Por esse motivo, os resultados da análise quantitativa de desempenho não afetam apenas os negócios, mas também os parceiros de negócios, seus funcionários e credores. Garantir também a participação de todas as partes interessadas na gestão cria um efeito positivo no desempenho corporativo nas dimensões da transparência e nas dimensões quantitativa e qualitativa de desempenho. (ZEHIR; ÇINAR; SENGUL, 2016)

Todos os requisitos externos para relatórios financeiros e de desempenho devem ser considerados, incluindo a definição de indicadores de desempenho e padrões de documentos e relatórios. Indicadores de desempenho de curto e longo prazo podem ser fornecidos para apoiar a promoção e a responsabilização organizacional. Indicadores de desempenho que traduzam eficácia e eficiência devem ser definidos para apoiar os gestores, a tomada de decisão e o processo de prestação de contas (MOURA et al., 2019).

2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública é o aparelhamento do Estado organizado para a realização de seus serviços visando à satisfação das necessidades coletivas. Assim, a administração é a ciência que trata das organizações e compreende todo o aparato existente, ou seja, a estrutura, recursos, órgãos, agentes, serviços e atividades que estão à disposição dos governos para a concretização dos objetivos (PALUDO, 2020). Também pode ser definida em sentido amplo ou restrito. O sentido amplo compreende tanto o governo que é responsável por tomar as decisões políticas, a estrutura administrativa e a própria administração que executa essas decisões. Já o sentido estrito compreende apenas as funções administrativas relacionadas à execução dos programas de governo, a prestação de serviços e as demais atividades.

A administração pública passa por grandes mudanças para o aperfeiçoamento de sua forma de gestão, entre seus modelos de gestão estão o patrimonialista, burocrático e gerencial. Nesses modelos, o objetivo é suprir uma deficiência do modelo anterior com a introdução novos conceitos ou com a mudança de conceitos ineficientes e até mesmo nocivos ao aparelhamento do Estado. (SILVA, 2015)

Conforme Paludo (2020), o patrimonialismo foi o primeiro modelo de administração do Estado em que não existia distinção entre a administração de bens públicos e bens particulares, assim tudo que existia no seu território era de domínio do soberano, que podia utilizar livremente os bens sem qualquer prestação de contas à sociedade. A burocracia foi implementada com o objetivo de suprimir o modelo patrimonialista para organizar e racionalizar a administração pública no país. Foram os ideais democráticos que impulsionaram essa transição, já que pressionaram para que houvesse uma administração pública profissionalizada, sem a pessoalidade do modelo patrimonialista, com tratamento igualitário entre os administrados (SILVA, 2015).

A administração gerencial vem com o objetivo de corrigir as disfunções da burocracia. Ela surgiu com o objetivo principal de reorganizar a administração pública com a redução de gastos para alcançar a eficiência e o usuário do serviço público é somente o financiador do sistema. A definição clara de objetivos em cada unidade da administração, a descentralização das atividades administrativas, a mudança de

estruturas organizacionais e a adoção de valores e de comportamentos modernos no interior do Estado, foram fatores determinantes nesse processo. (PALUDO, 2020).

Por fim, a administração pública patrimonialista é baseada nas ideias do clientelismo, na troca de favores, no prevalecimento de interesses privados em detrimento do interesse público. (CAMPELO, 2010) A administração pública burocrática adota procedimentos legais rigorosos estabelecendo requisitos previstos em normas para viabilizar a prática de atos da administração pública. Já a administração pública gerencial se baseia tanto no Decreto-Lei número 200, de 25 de fevereiro de 1967, por exemplo até as reformas na administração pública nos anos 1990, com a implementação de uma administração mais voltada para a busca dos resultados, com ênfase na eficiência e no planejamento.

O conceito de administração pública é bastante amplo e engloba diversos setores em que o governo e as suas estruturas administrativas são responsáveis por ações e serviços para a sociedade. Sendo assim, é um instrumento de grande importância para o desenvolvimento e equilíbrio social já que a administração pública busca atender os interesses coletivos e as necessidades básicas da sociedade.

2.2.1 Medição de Desempenho na Administração Pública

O gerencialismo criou um aumento da demanda da medição de desempenho na administração pública. Essa administração pública busca uma gestão por resultados e uma melhoria da eficiência e da eficácia dos serviços prestados aos cidadãos exigindo mais transparência e responsabilização de todos envolvidos com o poder público.

Os sistemas de medição de desempenho podem ajudar as organizações públicas e as organizações sem fins lucrativos a prestar contas de suas ações conforme esperado pelas partes interessadas e de acordo com a legislação. Esses sistemas fornecem relatórios sobre o desempenho organizacional e a eficiência na gestão financeira ou no impacto social, incluindo resultados tangíveis e intangíveis de curto e longo prazo para as partes interessadas, como também podem contribuir para a transparência. Suas interfaces devem considerar as medidas multidimensionais da administração pública, deve estar integrado com outros sistemas organizacionais e

projetado para evitar resistências dos colaboradores e dos *stakeholders* externos. (MOURA et al., 2020)

Em seu estudo, Chan (2004) afirma que a maioria dos governos municipais dos Estados Unidos e do Canadá tem medidas desenvolvidas para várias perspectivas de desempenho, com maior ênfase no desempenho financeiro e ênfase mínimo em inovação e mudança. Assim, o autor conclui que as informações sobre o desempenho financeiro são bem definidas e de boa qualidade e foram utilizadas para apoiar várias funções de gestão. Inovação e mudança são as perspectivas de desempenho com o menor número de medidas desenvolvidas, menor valor e raramente são usadas para gerenciar suas organizações. As medidas de satisfação do cliente, eficiência operacional e desempenho dos funcionários foram utilizadas para apoiar várias atividades de gestão, apesar de sua falta de confiança na qualidade e no valor informativo dessas medidas.

As organizações do setor público com suas demandas e responsabilidades podem assumir uma posição reativa à avaliação de desempenho ou podem iniciar ações mais interessantes para elas e para o público em geral. Incorporar o benchmarking como um componente chave da avaliação de desempenho pode reduzir conflitos, auxiliar a responsabilização pública e a gestão responsável de situações que são cada vez mais complexas e exigentes. (WYNN-WILLIAMS, 2005)

A gestão de desempenho é importante para o desenvolvimento de um sistema de responsabilidade. Modelos como o *Balanced Scorecard* tem o potencial de aumentar a responsabilidade, eficiência e transparência, desenvolvendo um plano estratégico e melhorando as linhas de comunicação. No entanto, sua implementação nos países em desenvolvimento é mais complicada pela falta de recursos, pela politização da administração pública e pela corrupção já que nesses países tanto os cidadãos quanto os funcionários podem não confiar no processo e isso dificulta seu uso como ferramenta de avaliação confiável para a eficiência e qualidade dos serviços públicos. Não obstante, partes do *Balanced Scorecard* podem ser úteis no planejamento e na implementação de reformas e servir de modelo para uma cultura inovadora. (HOLMES; PINERES; KIEL, 2006)

Niven (2005) afirma que as empresas do setor público e as sem fins lucrativos não buscam compensações financeiras como demonstração final de sucesso. Como Kaplan e Norton (2001) desenvolveram o *Balanced Scorecard* para implementação nas empresas privadas que tem como objetivo a obtenção de lucro financeiro, assim

para sua utilização na administração pública ele deve ter algumas modificações já que essas organizações não têm como principal objetivo a busca pelo lucro financeiro. Ele deve manter as quatro perspectivas e a estratégia no centro do modelo, porém a perspectiva financeira deve trocar de posição com a perspectiva do cliente que ficará no topo para as organizações públicas.

Niven (2005) apresenta o uso do *Balanced Scorecard* no setor público deixando explícito que os beneficiários de medição de desempenho são a sociedade para a qual a organização presta serviços que além dos próprios servidores e funcionários do setor público. O conhecimento e o compartilhamento de informações oferecidos pelo *Balanced Scorecard* por seus funcionários são capazes de mudar o foco das atividades não-estratégicas para os processos e iniciativas que orientam uma contribuição importante para o sucesso dos programas. Para o autor, no setor público, diferentemente do mundo que visa o lucro, grupos diferentes criam o serviço, pagam por ele e extraem lucro do serviço, tornando essa rede de relacionamento um grande desafio para os gestores do setor público.

Além de adotar diretrizes de relatórios, os administradores municipais têm tentado aumentar a responsabilidade por meio do refinamento do próprio sistema de medição de desempenho de sua organização, adotando outras ferramentas de gestão modernas dos setores com fins lucrativos para fortalecer a capacidade de sua organização, incluindo processos de gestão estratégica, programas de gestão da qualidade e reengenharia de processos e *benchmarking*. Embora essas iniciativas de gestão e programas de melhoria tenham obtido sucesso em vários níveis no setor governamental, costumam ser fragmentados, desconectados e de curta duração. Na verdade, é necessário repensar o processo de gestão para ajudar os administradores públicos a gerenciar seus recursos organizacionais limitados de forma eficaz. (CHAN, 2004)

Outra barreira foi apontada por Moxham (2010) em que o papel da medição de desempenho no terceiro setor do Reino Unido parecia ser mais de responsabilidade e conformidade com as práticas de medição do setor público do que com a melhoria de desempenho. Assim, levantam-se questões quanto vale medir o desempenho de organizações sem fins lucrativos se tal atividade não estiver ligada à melhoria contínua dos serviços.

Sink e Tuttle (1993) também relacionam alguns paradigmas à medição que acabam se tornando barreiras à melhoria do desempenho das organizações: medição

ameaçadora usada somente em prejuízo do empregado, como os indicadores precisam apontar se a organização está caminhando em direção aos seus objetivos, muita precisão acaba atrapalhando principalmente as organizações burocráticas que tem dificuldade na obtenção desses dados precisos, usar um único indicador para medir o desempenho de organizações complexas é impossível, medição somente da produtividade da mão-de-obra sendo que na maioria das vezes são necessárias medidas de múltiplos fatores e, por último, não utilizar medidas subjetivas por achar que elas não podem ser confiáveis e válidas.

2.2.2 Prestação de Contas

Prestação de contas implica no dever de agir de maneira responsável e prestar contas pelas próprias ações para manter ligações eficazes e lógicas entre planejamento, decisão, ação e verificação (RICCI, 2016) e está relacionada a medição de desempenho (MOXHAM, 2014) sendo necessária para a transparência no uso e na gestão dos recursos (EBRAHIM; RANGAN, 2014). A economia de recursos públicos, a eficiência, a qualidade dos serviços e seus resultados devem ser avaliados e um instrumento para isso é a prestação de contas que ajuda na fiscalização das ações do governo pelos cidadãos contribuindo para a legitimidade organizacional (CAMPUS, 1990).

Assim, a prestação de contas refere-se não somente a necessidade de tornar transparente o uso de recursos financeiros e não financeiros, mas também sobre a correção da capacidade de gestão, a adequação e conformidade entre ações e objetivos e os resultados alcançados pela organização. Para isso, é necessário fornecer uma representação clara dos requisitos políticos, sociais, culturais e ambientais da organização em que a organização opera. (RICCI, 2016)

Prestação de contas efetivas e transparentes são desafios para toda organização, principalmente no setor público que busca confiabilidade e credibilidade perante a sociedade. O exercício da transparência dentro da organização se utiliza de uma ferramenta muito importante que é a *accountability*. O tema da *accountability* tem sido amplamente estudado no âmbito da gestão pública, focando a responsabilização

dos governantes e administradores no trato da coisa pública, ou no âmbito da iniciativa privada, focando na responsabilidade social. (MILANI FILHO, 2004).

Bovens (2010) afirma que *accountability* é o dever de prestar contas e ser responsabilizado pelos seus atos, ou seja, é necessário responder pela eficiência, eficácia e economia na gestão dos recursos públicos colocados à sua disposição. A *accountability* pode ser entendida como a maneira pela qual uma organização divulga suas informações às partes interessadas (*stakeholders*) como uma forma de prestação de contas, devido a fatores legais ou informais (CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2011).

Bovens (2005) aponta que a *accountability* pode ser compreendida como um arranjo institucional quando é definida como uma relação social na qual os atores sentem-se obrigados a explicar e justificar seu desempenho em processos ou resultados para alguém ou como punição ou sanção respondendo a perguntas, tais como: quem é o responsável, quem deve ser responsabilizado e com base em quais critérios.

A prestação de contas pelo desempenho consiste em mudar de forma decisiva o foco da contabilidade para a definição e gestão de resultados analisáveis e mensuráveis que afetam os usuários do serviço. Está, portanto, menos preocupada com a integridade processual e insumos, como horas de aula, e sim com resultados e com a qualidade de produção. (WOODS; WOODS, 2004). Portanto, a prestação de contas focada no desempenho está mais preocupada com os resultados do que com os processos.

Compromisso da administração, autoridade para tomar decisões e treinamento em tópicos de medição de desempenho causam efeitos diretos e indiretos significativos e positivos sobre a *accountability*. Assim, a extensão em que os gestores governamentais são responsabilizados pela obtenção de resultados é influenciada não apenas pelas medidas de desempenho, mas também pelo conhecimento e capacidade desses gestores de aplicar técnicas de gestão orientadas para resultados e pelo compromisso da alta administração em alcançar esses resultados (CAVALLUZZOA; ITTNER, 2004).

As obrigações legais dos relatos financeiros são a principal característica que determina a necessidade de se prestar contas e demonstrar os resultados das atividades nas organizações sem fins lucrativos e na administração pública. Para

atender aos requisitos de responsabilidade, os relatórios de desempenho são integrados aos relatórios financeiros (MOURA et al., 2020).

A legitimidade nas organizações sem fins lucrativos ou na administração pública pode ser definida como a percepção das partes interessadas de que as atividades estão sendo devidamente desenvolvidas, considerando as obrigações legais e contratuais, os objetivos e a missão social. A legitimidade é motivada pelo desejo de que as organizações sejam transparentes e é promovida por meio das obrigações legais e dos relatórios de desempenho. Por isso, demonstrar suas atividades é um mecanismo importante para aumentar a legitimidade e contribuir para atrair novos financiadores, doadores e outras partes interessadas. (MOURA et al., 2019).

Uma forma de demonstrar suas atividades é por meio da transparência. A transparência é o princípio básico da gestão corporativa sendo que as diferenças entre os níveis de detecção da transparência resultam em problemas de aplicação e diferentes níveis de avaliação para cada negócio. Os resultados de uma pesquisa realizada em hospitais mostraram que o princípio da transparência pode afetar o desempenho corporativo positivamente por meio da participação das partes interessadas sendo uma das melhores aplicações da nova abordagem de gestão e que a realização efetiva das práticas relacionadas ao princípio de transparência aumentou o desempenho desses hospitais analisados. A transparência pode ser realizada de forma a fortalecer a implementação da legislação, ou seja, normas, princípios e normas comportamentais devem ser desenvolvidos e implementados pelos gerentes. (ZEHIRA; ÇINARB; SENGUIC, 2016)

Espera-se que o nível de responsabilidade esteja positivamente relacionado à autoridade de tomada de decisão. No entanto, a exigência de maior autoridade cria um impedimento potencial ao aumentar a responsabilidade em organizações governamentais, onde as leis, regras burocráticas e a separação de poderes entre diferentes esferas do governo podem colocar restrições severas à autoridade de tomada de decisão dos gestores e também a extensão que eles poderão ser responsabilizados pelos resultados. (CAVALLUZZOA; ITTNER, 2004).

Por outro lado, a abordagem legal de exigir a divulgação de indicadores de desempenho nas demonstrações financeiras não tem sido eficaz para promover a prestação de contas baseada no desempenho. Uma vez que a responsabilidade com base no desempenho é imposta por lei, ela se torna, na melhor das hipóteses, uma

questão de conformidade em vez de um mecanismo para permitir mudanças. (MARTI; ROYO; ACERETE, 2012)

Outro fator que influencia a prestação de contas na administração pública é a terceirização que leva a cortes principalmente nas funções administrativas de *BackOffice* e a uma menor capacidade para decidir qual modelo de serviço pode ser mais apropriado, bem como para monitorar o desempenho, examinar os acordos de contratação e identificar sua exposição a riscos potenciais. Isso diminuiu a capacidade de *accountability* já que nem os cidadãos, nem seus representantes eleitos têm acesso a informações confiáveis sobre como os provedores de serviços estão operando. Devido a diminuição de avaliações de desempenho e auditorias, cada vez se têm menos fontes de dados confiáveis para formulação de políticas e processos de responsabilização. (ECKERSLEY; FERRY, 2020).

Assim, busca-se entender como a prestação de contas obrigatória e voluntária pode ser estrategicamente benéfica para organizações públicas, sendo que o resultado dessas organizações muitas vezes vai além do lucro financeiro, assim é necessário avaliar seu impacto para a sociedade.

3 METODOLOGIA

A pesquisa, quanto à finalidade, é classificada como aplicada, em que busca à aquisição de conhecimentos para aplicação numa situação específica. Quanto aos métodos empregados, a pesquisa é classificada em bibliográfica, por ser elaborada com base em materiais já publicados que já receberam tratamento analítico como artigos científicos e livros (GIL, 2018). Quanto à abordagem do problema trata-se de uma pesquisa qualitativa. Quanto a escolha do objeto de estudo é um estudo de caso que consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos para seu amplo e detalhado conhecimento (YIN, 2005).

Para o alcance dos objetivos e a proposta de um instrumento de avaliação de desempenho em organizações públicas são realizadas as seguintes etapas: revisão sistemática de literatura, análise de conteúdo, estudo de caso, resultados e discussões e a proposta de um instrumento de avaliação de desempenho em organizações públicas (Ver Figura 1).

Figura 1 - Etapas da pesquisa



Fonte: Autoria própria

3.1 REVISÃO SISTEMÁTICA DE LITERATURA

A revisão sistemática de literatura é uma modalidade de pesquisa com protocolos específicos para entender e dar lógica a um grande corpus documental. Ela pode ser reproduzida por outros pesquisadores, já que apresenta de forma explícita as bases de dados bibliográficas que foram consultadas, as estratégias de busca empregadas em cada base, o processo de seleção dos artigos científicos, os critérios de inclusão e exclusão dos artigos, o processo de análise de cada artigo., bem como suas próprias limitações. Assim, a revisão de literatura sistemática é um importante documento para tomada de decisão nos contextos públicos e privados por possuir alto grau de evidencia sendo composta por seus próprios objetivos, problemas de pesquisa, metodologia, resultados e conclusão (GALVÃO; RICARTE, 2020).

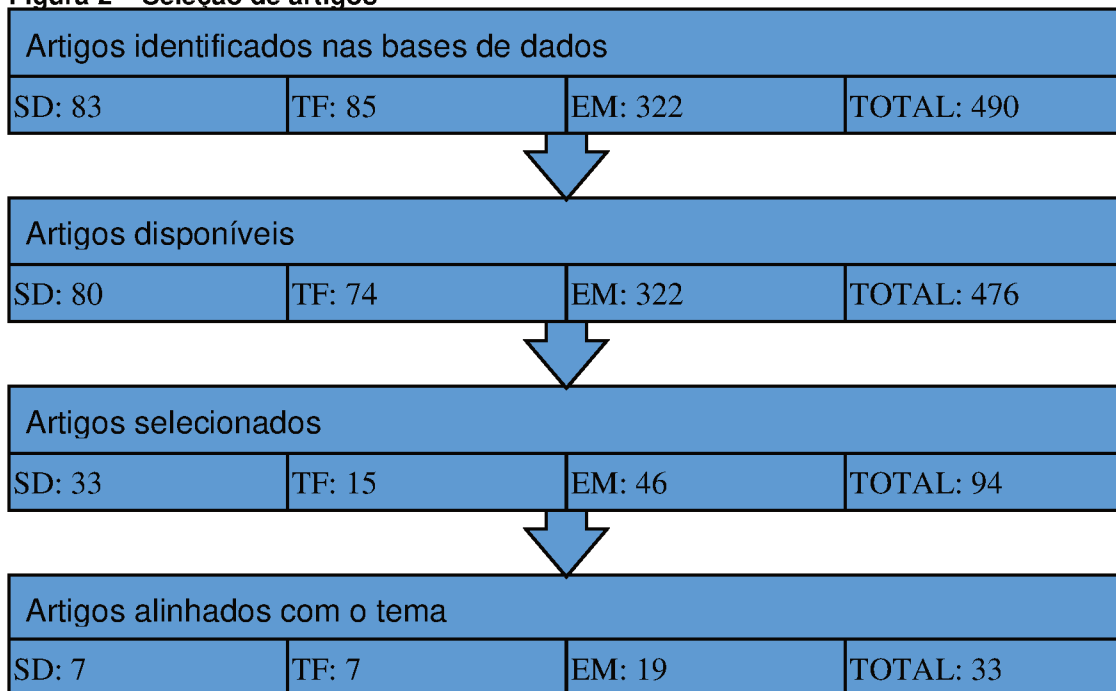
A primeira etapa da revisão sistemática de literatura é a definição das palavras-chave e em quais bases de dados que serão efetuadas as pesquisas. Foram definidas as seguintes palavras: *organizational strategy AND accountability AND (performance indicator AND performance measurement OR performance management) AND (public sector OR public management OR public administration OR public service)* nas bases de dados Science Direct (SD), Taylor & Francis (TF) e Emerald (EM) delimitando a busca para somente artigos.

Na base de dados Science Direct foi utilizado o seguinte protocolo: *("organizational strategy" AND "accountability" AND ("performance indicator" AND "performance measurement" OR "performance management")) AND ("public sector" OR "public management" OR "public administration" OR "public service")* apresentando 83 artigos sendo 80 artigos disponíveis para leitura integral e 7 artigos alinhados com tema.

Na base de dados Taylor e Francis, o protocolo utilizado foi *("organizational strategy" AND "accountability" AND ("performance indicator" AND "performance measurement" OR "performance management")) AND ("public sector" OR "public management" OR "public administration" OR "public service")* resultando em 85 artigos sendo 74 artigos disponíveis e 7 artigos alinhados com tema.

O protocolo utilizado na base de dados Emerald foi *(content-type:article OR content-type:"earlycite article") AND ("organizational strategy" AND "accountability" AND ("performance indicator" AND "performance measurement" OR "performance management")) AND ("public sector" OR "public management" OR "public administration" OR "public service")* resultando em 322 artigos que também estavam disponíveis para leitura integral e após a mesma restaram 19 artigos alinhados com o tema.

As quantidades de artigos selecionadas em cada etapa estão apresentadas na Figura 2.

Figura 2 – Seleção de artigos

Fonte: Autoria própria

A delimitação temporal da pesquisa nas bases de dados foi até final de junho de 2020. A pesquisa gerou um total de 490 artigos, desses 476 artigos estavam disponíveis para leitura e após leitura dos resumos e palavras-chave desses artigos 476 artigos para alinhamento com o tema proposto restaram 94 artigos. Foi realizada a leitura integral desses 94 artigos restando 33 artigos alinhados com o tema.

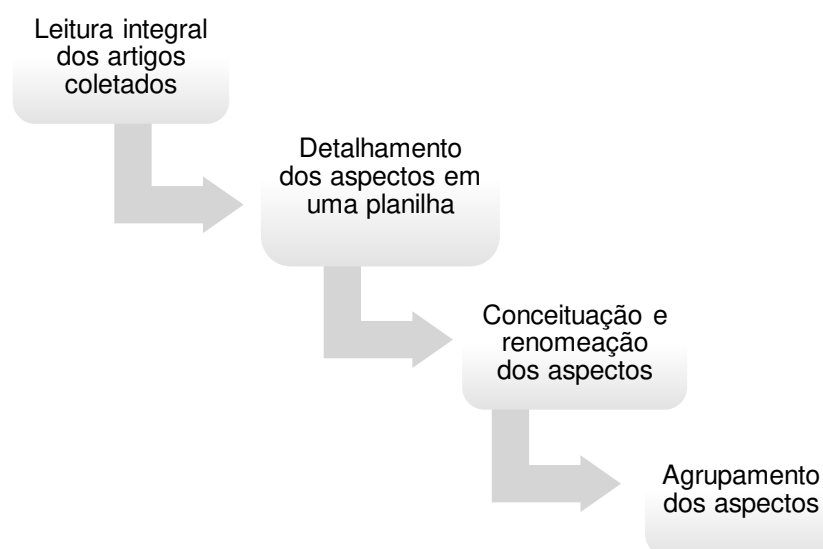
3.2 ANÁLISE DE CONTEÚDO

A análise de conteúdo consiste em um conjunto de técnicas de análise das comunicações utilizando procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. Ela tem como objetivo enriquecer a leitura dos dados coletados e possui três etapas. A primeira fase é a pré análise em que se organiza o material a ser analisado sistematizando as ideias iniciais através da leitura flutuante, escolha dos documentos, formulação das hipóteses e dos objetivos, referencia dos índices e elaboração de indicadores. A segunda fase é a exploração do material com a definição de categorias e a identificação das unidades de registro e das unidades

de contexto nos documentos gerando a codificação (agregação e enumeração dos dados brutos dos artigos segundo regras precisas), a classificação e a categorização (classificação de elementos constitutivos de um conjunto, por diferenciação e por reagrupamento segundo o gênero com os critérios previamente definidos) do material. Na terceira fase ocorre o tratamento dos resultados, inferência e interpretação (BARDIN, 2015).

Na análise de conteúdo é realizada a leitura integral dos artigos selecionados na revisão sistemática de literatura buscando interpretar os resultados e agrupar os aspectos para análise em uma planilha. Para essa análise, cada aspecto foi lido, conceituado e renomeado quando necessário, seja porque alguns tinham conceitos semelhantes, mas com outros nomes, ou nomes semelhantes, mas conceitos opostos conforme apresentado na Figura 3. Assim, foram identificados 10 aspectos semelhantes no portfolio para conceituação de cada elemento encontrado.

Figura 3 - Análise de Conteúdo



Fonte: Autoria própria

3.3 ESTUDO DE CASO

Um estudo de caso é realizado a partir dos resultados da revisão sistemática de literatura e análise de conteúdo. Primeiro, uma análise documental é realizada a

fim de responder e discutir: qual é o papel da prestação de contas e como ela pode ser estrategicamente benéfica para organizações públicas? A análise documental é feita em uma universidade federal pública localizada no sul do país. O objetivo é descrever como a prestação de contas obrigatória e voluntária pode ser benéfica para organizações públicas. A partir dos resultados de análise de conteúdo, da análise documental e dos dados públicos, esse trabalho tem como objetivo sugerir um instrumento de avaliação de desempenho em organizações públicas. Para isso, os resultados e discussões do estudo de caso buscam identificar e responder a seguinte questão: Quais indicadores de desempenho relacionados a prestação de contas podem ser medidos em organizações públicas?

4 RESULTADOS

A revisão sistemática de literatura a partir da aplicação de critérios de inclusão e exclusão conforme detalhada nos procedimentos metodológicos, gerou um portfólio com 33 artigos. O Quadro 3 apresenta os 33 artigos com seus respectivos títulos, autores, periódicos e ano de publicação.

Quadro 3 - Revisão Sistemática

Nº	Título	Autores	Periódico	Ano
1	Accountability and Accounting Using Naturalistic Methodology to Enhance Organizational Control - A Case Study	Andrew Goddard, Jackie Powell	Accounting, Auditing & Accountability Journal	1994
2	Responsibility Budgeting And Accounting	L.R. Jones, Fred Thompson	International Public Management Journal	2000
3	Implementing Performance Measurement Innovations: Evidence from Government	Ken S. Cavalluzzo, Christopher D. Ittner	Accounting, Organizations and Society	2004
4	Modernizing Leadership Through Private Participation: A Marriage of Inconvenience With Public Ethos?	Philip A. Woods, Glenys J. Woods	Journal of Education Policy	2004
5	Policing The Police Service - A Case Study of The Rise Of "New Public Management" Within An Australian Police Service	Zahirul Hoque, Sharee Arends, Rebecca Alexander	Accounting, Auditing & Accountability Journal	2004
6	Performance Measurement And Adoption Of Balanced Scorecards. A Survey of Municipal Governments in the USA and Canada	Yee-Ching Chan, Lilian	The International Journal of Public Sector Management	2004
7	Performance Assessment And Benchmarking in The Public Sector an Example From New Zealand	K.L.H. Wynn-Williams	Benchmarking: An International Journal	2005
8	Reforming Government Agencies Internationally: Is There A Role for the Balanced Scorecard?	Jennifer S. Holmes, Sheila Amin Gutiérrez De Piñeres, L. Douglas Kiel	Intl Journal Of Public Administration	2006
9	Measuring and Reporting Public Sector Outputs/Outcomes Exploratory Evidence From Australia	Zahirul Hoque	International Journal Of Public Sector Management	2008

10	Help or Hindrance? Examining The Role Of Performance Measurement In UK Nonprofit Organizations	Claire Moxham	Public Performance & Management Review	2010
11	Management Accounting Systems And Organisational Culture. Interpreting Their Linkages And Processes Of Change	Cristiano Busco, Robert W. Scapens	Qualitative Research In Accounting & Management	2011
12	Is Integrated Reporting Determined By A Country's Legal System? An Exploratory Study	J.V. Frías-Aceituno, L. Rodríguez-Ariza, I.M. García-Sánchez	Journal of Cleaner Production	2012
13	The Effect Of New Legislation On The Disclosure Of Performance Indicators: The Case Of Spanish Local Governments	Caridad Martí, Sonia Royo, Basilio Acerete	International Journal Of Public Administration	2012
14	In The Eyes Of The Beholders Feedback Motivations And Practices Among Nonprofit Providers And Their Funders	David A. Campbell, Kristina T. Lambright, Laura R. Bronstein	Public Performance & Management Review	2012
15	Rethinking Impact And Redefining Responsibility The Parameters And Coordinates Of Accounting And Public Management Reforms	Christopher Humphrey, Peter Miller	Accounting, Auditing & Accountability Journal	2012
16	Performance On The Right Hand Side Organizational Performance As An Antecedent To Management Control	Basil Tucker, Helen Thorne	Qualitative Research In Accounting & Management	2013
17	Corporate Governance And Accountability Of State-Owned Enterprises Relevance For Science And Society And Interdisciplinary Research Perspectives	Giuseppe Grossi, Ulf Papenfuß, Marie-Soleil Tremblay	International Journal Of Public Sector Management	2015
18	Role Of Stakeholder Participation Between Transparency And Qualitative and Quantitative Performance Relations: An Application at Hospital Managements	Cemal Zehir, Fadime Çınar, Halil Şengül	Procedia - Social And Behavioral Sciences	2016
19	Regulatory Influences On Innovation In The Public Sector: The Role Of Regulatory Regimes	Beverly Wagner, Nusa Fain	Public Management Review	2017
20	The Processes Of Accounting Changes As Emerging From Public And Fiscal Reforms	Nizar Mohammad Alsharari, Hoda Abougamos	Asian Review of Accounting	2017

21	Differentiating Control, Monitoring And Oversight Influence Of Power Relations On Boards Of Directors – Insights From Investment Fund Boards	Margaret M. Cullen, Niamh M. Brennan	Accounting, Auditing & Accountability Journal	2017
22	The Challenge Of Sustainability And Integrated Reporting At Universities: A Case Study	Isabel Brusca, Margarita Labrador, Manuel Larran	Journal Of Cleaner Production	2018
23	Assessing What Police Officers Do “On The Job”: Toward A “Public Values” Approach	Tullio Caputo, Michael L. Mcintyre, Lucy Meng Yi Wang, Tarah K. Hodgkinson	Policing: An International Journal	2018
24	Structuring Social And Environmental Management Control and Accountability Behind The Hotel Doors	Lee D. Parker, Lai Hong Chung	Accounting, Auditing & Accountability Journal	2018
25	Responsibility Accounting, Managerial Action And ‘A Counter-Ability’: Relating The Physical And Virtual Spaces Of Decision-Making	Niels Joseph Lennon	Scandinavian Journal of Management	2019
26	An Evaluation U-Turn: From Narrow Organisational Objectives To Broad Accountability	Anne Gregory, Jim Macnamara	Public Relations Review	2019
27	Designing Performance Measurement Systems in Nonprofit And Public Administration Organizations	Louisi F. Moura, Edson P. de Lima, Fernando Deschamps, Eileen Van Aken, Sergio E. G. da Costa, Fernanda T. Treinta, José Marcelo A. P. Cestari	International Journal of Productivity and Performance Management	2019
28	Sustainability Accounting, Accountability And Reporting In The Public Sector An Overview And Suggestions For Future Research	Amanpreet Kaur, Sumit K. Lodhia	Meditari Accountancy Research	2019
29	External Performance Audit in New Zealand Public Health: A Legitimacy Perspective	Nirmala Nath, Othman Radiah, Fawzi Laswad	Qualitative Research In Accounting & Management	2019
30	Non-Profit Institutions: Professionalism, Accountability and Civic-Engagement	Renato Civitillo	Kybernetes	2019
31	Public Service Outsourcing: The Implications Of ‘Known Unknowns’ And ‘Unknown Unknowns’ For Accountability and Policy-Making	Peter Eckersley, Laurence Ferry	Public Money & Management	2020

32	Comparative Analysis of Online Accountability Practices In Three Sectors: Private, Public and Nonprofit	Asya Cooley	Accounting, Auditing & Accountability Journal	2020
33	Factors for Performance Measurement Systems Design in Nonprofit Organizations and Public Administration	Louisi Francis Moura, Edson P. L., F. Deschamps, E. M. Van Aken, S. E. Gouvea Da Costa, Fernanda T. Treinta, J. M. A. P. Cestari, R. A. Silva	Measuring Business Excellence	2020

Fonte: Autoria própria

Em relação aos periódicos dos artigos selecionados na revisão sistemática de literatura são encontrados artigos em 21 periódicos diferentes. O periódico mais utilizado foi *Accounting, Auditing & Accountability Journal* com 6 artigos e 15 periódicos tiveram somente um artigo cada conforme mostra no Quadro 4.

Quadro 4 - Lista de periódicos

Periódico	Quantidade
Accounting, Auditing & Accountability Journal	6
International Journal of Public Sector Management	3
Qualitative Research in Accounting & Management	3
International Journal of Public Administration	2
Journal of Cleaner Production	2
Public Performance & Management Review	2
Accounting, Organizations and Society	1
Asian Review of Accounting	1
Benchmarking: An International Journal	1
Int. Journal of Productivity and Performance Management	1
International Public Management Journal	1
Journal of Education Policy	1
Kybernetes	1
Measuring Business Excellence	1
Meditari Accountancy Research	1
Policing: An International Journal	1
Procedia - Social and Behavioral Sciences	1
Public Management Review	1
Public Money & Management	1
Public Relations Review	1
Scandinavian Journal of Management	1

Fonte: Autoria própria

A análise de conteúdo aponta para um conjunto de dez aspectos relacionados a prestação de contas na administração pública: abordagem social, *accountability*, legitimidade, responsabilidade, obrigação legal, partes interessadas, sustentabilidade, eficiência e eficácia, medidas de desempenho e planejamento. O Quadro 5 apresenta os aspectos identificados e lista os dados referentes ao portfólio, ou seja, título, autores e ano de publicação.

Quadro 5 – Aspectos identificados

Aspecto	Nº	Artigo	Autores	Ano
Abordagem Social	27	Designing performance measurement systems in nonprofit and public administration organizations	Louisi Francis Moura, Edson Pinheiro de Lima, Fernando Deschamps, Eileen Van Aken, Sergio E. Gouvea da Costa, Fernanda Tavares Treinta, José M. A. P. Cestari	2019
	30	Non-profit institutions: professionalism, accountability and civic-engagement	Renato Civitillo	2019
	33	Factors for performance measurement systems design in nonprofit organizations and public administration	Louisi F. Moura, Edson P. de Lima, Fernando Deschamps, Eileen M. Van Aken, Sergio E. Gouvea Da Costa, Fernanda T. Treinta, José M. A. P. Cestari, Ronan A. Silva	2020
Partes Interessadas	1	Accountability and Accounting Using Naturalistic Methodology to Enhance Organizational Control - A Case Study	Andrew Goddard, Jackie Powell	1994
	12	Is integrated reporting determined by a country's legal system? Na exploratory study	J.V. Frías-Aceituno, L. Rodríguez-Ariza, I.M. García-Sánchez	2012
	14	In The Eyes of the Beholders Feedback Motivations and Practices Among Nonprofit Providers and Their Funders	David A. Campbell , Kristina T. Lambright and Laura R. Bronstein	2012
	18	Role Of Stakeholder Participation Between Transparency And Qualitative And Quantitate Performance Relations: An Application At Hospital Managements	Cemal Zehira, Fadime Çınarb, Halil Şengülç	2016
	22	The challenge of sustainability and integrated reporting at universities: A case study	Isabel Brusca, Margarita Labrador, Manuel Larran	2018
	26	An evaluation u-turn: From narrow organisational objectives to broad accountability	Anne Gregorya, Jim Macnamarab	2019
Accountability	3	Implementing performance measurement innovations: evidence from government	Ken S. Cavalluzzoa, Christopher D. Ittner	2004

	15	Rethinking impact and redefining responsibility The parameters and coordinates of accounting and public management reforms	Christopher Humphrey and Peter Miller	2012
	25	Responsibility accounting, managerial action and 'a counter-ability': Relating the physical and virtual spaces of decision-making	Niels Joseph Lennon	2019
	31	Public service outsourcing: the implications of 'known unknowns' and 'unknown unknowns' for accountability and policy-making	Peter Eckersley and Laurence Ferryb	2020
	32	Comparative analysis of online accountability practices in three sectors: private, public and nonprofit	Asya Cooley	2020
	33	Factors for performance measurement systems design in nonprofit organizations and public administration	Louisi Francis Moura, Edson Pinheiro de Lima, Fernando Deschamps, Eileen M. Van Aken, Sergio E. Gouvea Da Costa, Fernanda Tavares Treintaa, José M. A. P. Cestari, Ronan A. Silva	2020
Legitimidade	5	Policing the police service - A case study of the rise of "new public management" within an Australian police service	Zahirul Hoque, Sharee Arends, Rebecca Alexander	2004
	18	Role Of Stakeholder Participation Between Transparency And Qualitative And Quantitate Performance Relations: An Application At Hospital Managements	Cemal Zehira, Fadime Çınarb, Halil Şengülç	2016
	27	Designing performance measurement systems in nonprofit and public administration organizations	Louisi Francis Moura, Edson Pinheiro de Lima, Fernando Deschamps, Eileen Van Aken, Sergio E. Gouvea da Costa, Fernanda Tavares Treinta, José M. A. P. Cestari	2019
Responsabilidade	3	Implementing performance measurement innovations: evidence from government	Ken S. Cavalluzzoa, Christopher D. Ittner	2004
	23	Assessing what police officers do "on the job": toward a "public values" approach	Tullio Caputo, Michael Louis McIntyre, Lucy Meng Yi Wang, Tarah K. Hodgkinson	2018
	24	Structuring social and environmental management control and accountability - Behind the hotel doors	Lee D. Parker, Lai Hong Chung	2018
Obrigação Legal	12	Is integrated reporting determined by a country's legal system? Na exploratory study	J.V. Frías-Aceituno, L. Rodríguez-Ariza, I.M. García-Sánchez	2012

	13	The Effect of New Legislation on the Disclosure of Performance Indicators: The Case of Spanish Local Governments	Caridad Martí, Sonia Royo, Basilio Acerete	2012
	16	Performance on the right hand side Organizational performance as an antecedent to management control	Basil Tucker, Helen Thorne	2013
	19	Regulatory influences on innovation in the public sector: the role of regulatory regimes	Beverly Wagner, Nusa Fain	2017
	21	Differentiating control, monitoring and oversight Influence of power relations on boards of directors – insights from investment fund boards	Margaret M. Cullen, Niamh M. Brennan	2017
Sustentabilidade	22	The challenge of sustainability and integrated reporting at universities: A case study	Isabel Brusca, Margarita Labrador, Manuel Larran	2018
	28	Sustainability accounting, accountability and reporting in the public sector- An overview and suggestions for future research	Amanpreet Kaur and Sumit K. Lodhia	2019
Eficiência e Eficácia	9	Measuring and reporting public sector outputs/outcomes Exploratory evidence from Australia	Zahirul Hoque	2008
	20	The processes of accounting changes as emerging from public and fiscal reforms	Nizar Mohammad Alsharari, Hoda Abougamos	2017
	27	Designing performance measurement systems in nonprofit and public administration organizations	Louisi Francis Moura, Edson Pinheiro de Lima, Fernando Deschamps, Eileen Van Aken, Sergio E. Gouvea da Costa, Fernanda T. Treinta, José M. A. P. Cestari	2019
Medidas de Desempenho	2	Responsibility budgeting and accounting	L.R. Jones, Fred Thompson	2000
	3	Implementing performance measurement innovations: evidence from government	Ken S. Cavalluzzoa, Christopher D. Ittner	2004
	4	Modernizing leadership through private participation: a marriage of inconvenience with public ethos?	Philip A. Woods, Glenys J. Woods	2004
	6	Performance measurement and adoption of balanced scorecards A survey of municipal governments in the USA and Canada	Yee-Ching Lilian Chan	2004
	7	Performance assessment and benchmarking in the public sector An example from New Zealand	K.L.H. Wynn-Williams	2005
	8	Reforming Government Agencies Internationally: Is There a Role for the Balanced Scorecard?	Jennifer S. Holmes, Sheila Amin Gutiérrez de Piñeres, L. Douglas Kiel	2006
	10	Help or Hindrance? Examining the Role of Performance Measurement in UK Nonprofit Organizations	Claire Moxham	2010

	11	Management accounting systems and organisational culture. Interpreting their linkages and processes of change	Cristiano Busco, Robert W. Scapens	2011
	17	Corporate governance and accountability of state-owned enterprises Relevance for science and society and interdisciplinary research perspectives	Giuseppe Grossi, Ulf Papenfuß and Marie-Soleil Tremblay	2015
	18	Role Of Stakeholder Participation Between Transparency And Qualitative And Quantitate Performance Relations: An Application At Hospital Managements	Cemal Zehir, Fadime Çınar, Halil Şengül	2016
	27	Designing performance measurement systems in nonprofit and public administration organizations	Louisi Francis Moura, Edson Pinheiro de Lima, Fernando Deschamps, Eileen Van Aken, Sergio E. Gouvea da Costa, Fernanda Tavares Treinta, José M. A. P. Cestari	2019
	29	External performance audit in New Zealand public health: a legitimacy perspective	Nirmala Nath, Othman Radiah, Fawzi Laswad	2019
Planejamento	6	Performance measurement and adoption of balanced scorecards A survey of municipal governments in the USA and Canada	Yee-Ching Lilian Chan	2004
	27	Designing performance measurement systems in nonprofit and public administration organizations	Louisi Francis Moura, Edson Pinheiro de Lima, Fernando Deschamps, Eileen Van Aken, Sergio E. Gouvea da Costa, Fernanda Tavares Treinta, José Marcelo Almeida Prado Cestari	2019

Fonte: Autoria própria.

A identificação e descrição dos aspectos é resultado da análise dos autores, agrupados por similaridade de conteúdo e nomeados para facilitar o entendimento assim como para sintetizar a literatura disponível no escopo da pesquisa. Por isso, o Quadro 6 apresenta os aspectos identificados na análise dos artigos do portfólio, bem como a descrição resumida segundo os autores e um conceito geral resultado da sumarização da análise.

Quadro 6 - Conceitos identificados

Aspecto	Descrição por autores	Conceito geral
<p style="text-align: center;">Abordagem Social</p>	<p>A abordagem social está na missão e na gestão de organizações públicas e das organizações sem fins lucrativos em que a busca de metas sociais antes do lucro diferencia essas organizações de empresas privadas. Mesmo com resultados financeiros que às vezes não mostrem resultados positivos, eles podem ser vistos através da criação de valor social que se traduz em impacto social sendo um índice indispensável da eficácia e da capacidade de realizar sua missão. Assim essas organizações focam em objetivos sociais, criação de valor e impacto social para mostrar sua eficácia e para fornecer a legitimidade. (MOURA, et al. 2019)</p>	<p>A abordagem social em organizações públicas está relacionada a sua missão, visão, objetivos e metas, as quais buscam resultados sociais. O principal objetivo dessas organizações é o impacto e o valor social gerado que contribui para o bem estar da sociedade além do lucro financeiro.</p>
	<p>O conceito de valor público permite garantir uma abordagem sistemática do propósito geral das organizações não governamentais que é contribuir para melhorar o nível geral de bem-estar da comunidade. Nessas organizações sem fins lucrativos o conceito de valor público coincide com o conceito de bem comum. (CIVITILLO, 2019)</p>	
	<p>Aspectos sociais são a principal motivação para as atividades das organizações sem fins lucrativos que envolvem missão, visão, objetivos e metas. Como essas organizações não podem compartilhar lucro financeiro com proprietários ou financiadores, seu principal objetivo de forma social é a criação de valor e as partes interessadas podem influenciar as características sociais na definição dos objetivos, em como medir o impacto social e valor social e nos interesses da comunidade. (MOURA, et al. 2020)</p>	
<p style="text-align: center;">Partes Interessadas</p>	<p>Uma abordagem das partes interessadas implica alguma forma de negociação entre as partes interessadas sobre a estratégia futura. Ao considerar o mecanismo pelo qual essa negociação é realizada, vários resultados possíveis podem ser considerados, desde a obtenção de um consenso entre todos os grupos de partes interessadas, até a imposição de um plano pelo grupo que detém o maior poder, sem mais consultas. Uma abordagem naturalística para desenvolver mecanismos apropriados melhorará a responsabilidade ao reconhecer a pluralidade política e fornecer informações para estimular o debate e informar a tomada de decisões. (GODDARD; POWELL, 1994)</p>	<p>As partes interessadas em organizações públicas são o governo, seus funcionários e toda comunidade que tem serviços prestados por elas. Essas organizações precisam mostrar seu desempenho e seus resultados para as partes interessadas que pode ser através de relatórios. Um sistema jurídico em que a aplicação de leis seja forte pode gerar mais relatórios para as partes interessadas.</p>
	<p>Além disso, os resultados mostram que as empresas localizadas em países com um sistema jurídico orientado para a proteção de diferentes partes interessadas, e onde os mecanismos de aplicação da lei são fortes, têm mais probabilidade de criar e publicar uma ampla gama de relatórios integrados do que as empresas localizadas nos países onde essas leis não são tão rigorosas. (FRIAS-ACEITUNO; RODRIGUEZ-ARIZA; GARCIA-SANCHEZ, 2012)</p>	
	<p>A literatura sobre responsabilidade, eficácia e propósitos de feedback aborda o papel do relato e feedback entre organizações sem fins lucrativos e seus stakeholders. Esses três grupos de pesquisa sugerem maneiras diferentes, se não concorrentes, de entender os propósitos de feedback e a compreensão das razões pelas quais financiadores e provedores coletam feedback e suas percepções sobre a utilidade das práticas atuais pode trazer inúmeros benefícios. (CAMPBELL; LAMBRIGHT; BRONSTEIN, 2012)</p>	

	<p>Portanto, os relatórios financeiros e não financeiros afetam o desempenho quantitativo tanto diretamente quanto indiretamente por meio da participação das partes interessadas. Assim, é fornecida a condição mais importante para mostrar o efeito mediador da participação das partes interessadas na relação entre as dimensões da transparência e o desempenho quantitativo e qualitativo. (ZEHIR; ÇINAR; SENGUI, 2016)</p>	
	<p>Os stakeholders têm desempenhado um papel importante, principalmente por meio do conselho social, que representa o interesse e a participação de todos os grupos de stakeholders. A aplicação da teoria das partes interessadas demonstra que as partes interessadas podem envolver a universidade em um processo de mudança se os líderes os envolverem positivamente no processo de mudança. A participação e engajamento das partes interessadas no plano estratégico mostra sua relevância para o desenvolvimento do relatório de sustentabilidade. (BRUSCA; LABRADOR; LARRAN, 2018)</p>	
	<p>As organizações se preocupam com as partes interessadas, pois precisam demonstrar sua contribuição para a sociedade na qual buscam uma licença para operar. Assim, os modelos de avaliação não devem ser somente para comunicação e devem gerar a responsabilização também mudando foco de uma preocupação interna com o processo para uma preocupação externa na legitimidade e no valor. (GREGORYA, MACNAMARAB, 2019)</p>	
<p>Accountability</p>	<p>Compromisso da administração, autoridade para tomar decisões e treinamento em tópicos de medição de desempenho exibem efeitos diretos e indiretos significativos e positivos sobre a accountability. Assim, a extensão em que os gestores governamentais são responsabilizados pela obtenção de resultados é influenciada não apenas pelas medidas de desempenho, mas também pelo conhecimento e capacidade desses gestores de aplicar técnicas de gestão orientadas para resultados e pelo compromisso da alta administração em alcançar esses resultados. (CAVALLUZZO; ITTNER, 2004)</p>	<p>A accountability no setor público é prestar contas de suas ações e agir de maneira responsável com os recursos públicos. Quanto maior o nível de confiança e maior a divulgação das informações, maior será a accountability. Ela também pode ser melhorada com sistemas de medição de desempenho.</p>
	<p>Na contabilidade existem limites e não podemos medir e lembrar tudo, porém temos que desenvolver informações mais inteligentes para os gerentes, talvez com base em informações contábeis convencionais ou um conjunto de informações muito mais amplo, sendo que essas informações podem ajudar na accountability. (HUMPHREY; MILLER, 2012)</p>	
	<p>Assim, a accountability acaba sendo mais uma “contra-responsabilidade” do gestor trazendo argumentos do que administrar a responsabilidade que os gestores recebem com base em seu conhecimento específico do mercado em que atuam. (LENNON, 2019)</p>	
	<p>A terceirização do serviço público leva muitas vezes a cortes de financiamento, principalmente nas funções administrativas de backoffice, e provavelmente que os órgãos públicos têm ainda menos capacidade para decidir qual modelo de serviço pode ser mais apropriado, bem como para monitorar o desempenho, examinar os acordos de contratação e identificar sua exposição a riscos potenciais. Isso diminuiu a capacidade de accountability já</p>	

	<p>que nem os cidadãos, nem seus representantes eleitos têm acesso a informações confiáveis sobre como os provedores de serviços estão operando. Devido a diminuição de avaliações de desempenho e auditorias, cada vez se têm menos fontes de dados confiáveis para formulação de políticas e processos de responsabilização. (ECKERSLEY, FERRY, 2020).</p> <p>Em relação as práticas de accountability on-line, as organizações sem fins lucrativos estão liderando o caminho em questões de engajamento, desempenho e missão. As organizações privadas tiveram as pontuações mais baixas em todas as dimensões, exceto para acessibilidade e não foi muito significativo. Organizações públicas tiveram maiores pontuações na dimensão governança. Assim, ao mesmo tempo que pressões pequenas sobre a accountability podem levar a uma transparência difusa gerando um relatório não confiável e sem sentido, muitas pressões sobre accountability podem levar a uma falta de diversidade e inovação, pessoal sobrecarregado e elevados custos administrativos. (COOLEY, 2020)</p> <p>As obrigações legais dos relatos financeiros são a principal característica que determina a necessidade de se prestar contas e demonstrar os resultados das atividades nas organizações sem fins lucrativos e na administração pública. Para atender aos requisitos de responsabilidade, os relatórios de desempenho às vezes são integrados aos relatórios financeiros e definem o processo de contabilidade. Moxham (2009) afirma existe uma preocupação com a accountability, principalmente no setor público, que envolve a destinação de recursos públicos e os sistemas de mensuração de desempenho são citados como uma alternativa para garantir a accountability tanto do setor público quanto em organizações sem fins lucrativos. (MOURA et al., 2020)</p>	
<p>Legitimidade</p>	<p>As organizações ganham legitimidade, recursos e estabilidade através da implementação de novas ferramentas e técnicas de controle. Assim, estruturas organizacionais e a contabilidade que refletem essas práticas e procedimentos geralmente são aceitos pela comunidade ou pela sociedade (HOQUE, ARENDS, ALEXANDER, 2004)</p>	<p>A legitimidade nas organizações públicas é a percepção de das partes interessadas em como as</p>

	<p>Uma forma de demonstrar suas atividades é por meio da transparência. A transparência é o princípio básico da gestão corporativa sendo que as diferenças entre os níveis de detecção da transparência resultam em problemas de aplicação e diferentes níveis de avaliação para cada negócio. O princípio da transparência pode melhorar o desempenho corporativo por meio da participação das partes interessadas sendo uma das melhores aplicações da nova abordagem de gestão. A transparência pode ser realizada de forma a fortalecer a implementação da legislação, ou seja, normas, princípios e normas comportamentais devem ser desenvolvidos e implementados pelos gerentes. (ZEHIRA; ÇINARB; SENGUIC, 2016)</p> <p>A legitimidade nas organizações sem fins lucrativos ou na administração pública pode ser definida como a percepção das partes interessadas de que as atividades estão sendo devidamente desenvolvidas, considerando as obrigações legais e contratuais, os objetivos e a missão social. A legitimidade é motivada pelo desejo de que as organizações sejam transparentes e é promovida por meio das obrigações legais e dos relatórios de desempenho. Por isso, demonstrar suas atividades é um mecanismo importante para aumentar a legitimidade e contribuir para atrair novos financiadores, doadores e outras partes interessadas. (MOURA et al., 2019)</p>	<p>organizações estão desenvolvendo suas atividades. As empresas aumentam sua legitimidade através da transparência e de novas técnicas de controle mostrando para sociedade o que está sendo feito.</p>
<p>Responsabilidade</p>	<p>Espera-se que o nível de responsabilidade esteja positivamente relacionado à autoridade de tomada de decisão. No entanto, a exigência de maior autoridade cria um impedimento potencial ao aumentar a responsabilidade em organizações governamentais, onde as leis, regras burocráticas e a separação de poderes entre diferentes ramos do governo podem colocar restrições severas à autoridade de tomada de decisão dos gestores e também extensão que eles poderão ser responsabilizados pelos resultados. (CAVALLUZZO; ITTNER, 2004).</p> <p>A responsabilização pelos seus atos precisa ser aprimorada já que a maior frustração dos participantes da pesquisa era que embora reconhecessem que a maioria de seus colegas era boa em seu trabalho, muitos sentiam que melhorias no desempenho poderiam ser feitas por meio de processos aprimorados de responsabilização. (CAPUTO; MCINTYRE; WANG; HODGKINSON, 2018).</p> <p>Uma forma de criar responsabilidades para cada foi feita em relação as questões sociais e ambientais em que foram comunicadas pela gestão por meio de publicações em quadro de avisos, boletins informativos, e-mails para todos os funcionários, gráficos publicados para monitorar o uso de papel pelos departamentos, compartilhamento de iniciativas sociais e ambientais em reuniões departamentais, bem como por meio de maneiras informais de lembrar a equipe e criar responsabilidade para cada um. (PARKER; CHUNG, 2018).</p>	<p>A responsabilidade em organizações públicas em que cada indivíduo responde por seus próprios atos pode aumentar o nível de responsabilidade geral, e espera-se que quanto maior o nível decisão maior sua responsabilização.</p>

Obrigação Legal	Em geral, um sistema de direito civil aborda a questão das responsabilidades de gestão, incentivando as empresas a agirem com honestidade e dentro da lei. Essas características promovem valores mais elevados de responsabilidade social, favorecem a transparência e aumentam o engajamento das partes interessadas. (FRIAS-ACEITUNO; RODRIGUEZ-ARIZA; GARCIA-SANCHEZ, 2012)	A obrigação legal é a obrigação de prestar contas de seus atos, porém muitas vezes eles são limitados quanto a medição de desempenho.
	Por outro lado, a abordagem legal de exigir a divulgação de indicadores de desempenho nas demonstrações financeiras não tem sido eficaz para promover a prestação de contas baseada no desempenho. Uma vez que a responsabilidade com base no desempenho é imposta por lei, ela se torna, na melhor das hipóteses, uma questão de conformidade em vez de um mecanismo para permitir mudanças. (MARTI; ROYO; ACERETE, 2012)	
	Da mesma forma, os sistemas formais são, em grande parte, mecanismos de monitoramento que, embora reflitam uma ênfase geral na responsabilidade financeira, servem a propósitos que são limitados em termos de obtenção de resultados de desempenho (TUCKER; THORNE, 2013)	
	A conformidade é tácita e explícita em todos os regulamentos e cabe ao regulador fornecer a estrutura para permitir a inovação além dos protocolos estabelecidos tornando-se o motor da inovação com o direcionamento estratégico geral, mas deixando aberta a oportunidade para novas soluções criativas. Isso implica que as regulamentações podem ser absolutas e discricionárias, permitindo espaço para desenvolvimento contínuo e inovação radical. No entanto, existem compensações entre as principais partes interessadas relacionadas ao compartilhamento de riscos. Isso depende da responsabilidade pela solução de problemas, da capacidade de falhar e da necessidade de liderança de modo a permitir a mudança das regras de comando e controle prescritivas para um regime regulatório mais baseado no desempenho. (WAGNER; FAIN, 2017).	
	O monitoramento pode ser acompanhado por consequências para os colaboradores que não desempenham adequadamente o controle. O monitoramento deve preceder o controle, mas pode ocorrer por conta própria, sem ações de controle subsequentes. Se houver consequências após o monitoramento, elas podem ser menores que o controle. (CULLEN; BRENNAN, 2017)	
Sustentabilidade	<p>Os relatórios de sustentabilidade têm sido ferramentas úteis, tanto para a prestação de contas quanto para a melhoria do desempenho social e ambiental aumentando a legitimidade, a reputação das universidades e o engajamento das partes interessadas. Esses relatórios ajudam na competitividade das universidades. (BRUSCA; LABRADOR; LARRAN, 2018)</p> <p>As parcerias entre o setor público e outras entidades como grupos empresariais ou mesmo organizações não governamentais em relação à sustentabilidade e ao impacto na contabilidade, nos relatórios e na prestação de contas fornecem percepções sobre os principais fatores de sucesso e desafios para essas parcerias. (KAUR; LODHIA, 2019)</p>	Alguns itens de sustentabilidade nos relatórios das organizações públicas, apesar de não serem obrigatórios, ajudam na sua competitividade mostrando alguns fatores de sucesso e desafios para essas organizações.
Eficiência e Eficácia	As evidências apresentadas neste artigo mostram que a Alpha opera como uma organização do setor privado, com	

	<p>foco claro na redução de custos, mantendo ou melhorando a qualidade e com foco em medidas financeiras de desempenho. Por outro lado, Gamma atua mais como uma típica organização do setor público, com foco na prestação de serviços e qualidade ao público em geral. Beta lista compromisso, responsabilidade, transparência, integração e responsabilidade social, enquanto a Delta se concentra na entrega de serviços, gestão de desempenho e recursos. Embora os princípios de governança corporativa expressos em cada relatório anual não fossem exatamente os mesmos, os princípios de eficiência, eficácia e valor para o dinheiro eram semelhantes para todas as organizações. (HOQUE, 2008)</p> <p>Foi projetado um sistema para aumentar a eficiência e eficácia dos recursos públicos, uma reestruturação organizacional para aumentar o foco na prestação de serviços e melhorar a coordenação e mudanças institucionais e de supervisão para fortalecer a responsabilidade pública de desempenho. Após isso foi mostrado que a ausência de um sistema para controlar as acumulações e desembolsar despesas uniformemente pode resultar em problemas graves. (ALSHARARI; ABOUGAMOS, 2017)</p> <p>As características como missão social, alternativas fontes de renda, resultados intangíveis, multiplicidade e envolvimento das partes interessadas podem contribuir para a complexidade das operações de uma organização sem fins lucrativos ou de uma empresa pública e influenciar sua eficiência e eficácia. Eficácia refere-se ao alcance de metas sociais e seu impacto e eficiência é uma dimensão que traduz a eficiência de custos da produção de serviços e refere-se a operações, recursos e entrega de resultados e benefícios ao público. (MOURA et al. 2019)</p>	<p>A eficiência e eficácia são desejadas e controladas em organizações públicas em que eficácia é o alcance de metas sociais e eficiência é a entrega de resultados para a sociedade.</p>
<p>Medidas de Desempenho</p>	<p>Três funções são críticas: alocar direitos de decisão entre os agentes da organização, medir e avaliar o desempenho, e recompensar e punir os indivíduos por seu desempenho ruim. Orçamento de responsabilidade e sistemas de contabilidade são os mecanismos mais difundidos para desempenhar essas funções nos negócios hoje. (JONES; THOMPSON, 2000)</p> <p>O comprometimento da alta administração, a autoridade para tomar decisões e o nível de treinamento fornecido aos gerentes exibem associações positivas significativas com o desenvolvimento de medidas de desempenho. (CAVALLUZZOA; ITTNER, 2004).</p> <p>A responsabilidade pelo desempenho consiste em mudar de forma decisiva o foco da contabilidade para a definição e gestão de resultados analisáveis e mensuráveis que afetam os usuários do serviço. Está, portanto, menos preocupado com a integridade processual e insumos, como horas de aula e sim com resultados e qualidade de produção. (WOODS; WOODS, 2004)</p> <p>A maioria dos governos municipais tem medidas desenvolvidas para várias perspectivas de desempenho, com maior ênfase no desempenho financeiro e ênfase mínimo em inovação e mudança. As informações sobre o desempenho financeiro são bem definidas e de boa qualidade e foram utilizadas para apoiar várias funções de gestão. Inovação e mudança são as perspectivas de</p>	<p>As medidas de desempenho influenciam na criação de um sistema de responsabilização e conformidade, porém enfrentam diversos obstáculos para sua implementação para gerar uma melhoria dos serviços públicos.</p>

desempenho com o menor número de medidas desenvolvidas, menor valor e raramente são usadas para gerenciar suas organizações. As medidas de satisfação do cliente, eficiência operacional e desempenho dos funcionários foram utilizadas para apoiar várias atividades de gestão, apesar de sua falta de confiança na qualidade e no valor informativo dessas medidas. (CHAN, 2004)

As organizações do setor público com demandas e responsabilidades podem assumir uma posição reativa à avaliação de desempenho ou podem iniciar ações no melhor interesse delas mesmas e do público em geral. Incorporar o benchmarking como um componente chave da avaliação de desempenho pode reduzir conflitos e auxiliar a responsabilização pública e a gestão responsável de situações cada vez mais complexas e exigentes. (WYNN-WILLIAMS, 2005)

A gestão de desempenho é importante para o desenvolvimento de um sistema de responsabilidade. As tentativas de reforma ameaçam a discricção política e, portanto, muitas vezes enfrentam obstáculos significativos para a implementação. Além disso, o componente BSC que exige feedback do cidadão seria difícil em muitos países em desenvolvimento já que tanto dos cidadãos quanto dos funcionários podem não confiar no processo e complicar seu uso como ferramentas de avaliação confiáveis para a eficiência e qualidade dos serviços públicos. O BSC tem o potencial de aumentar a responsabilidade, eficiência e transparência, desenvolvendo um plano estratégico e melhorar as linhas de comunicação. No entanto, a implementação do BSC nos países em desenvolvimento seria complicada pela falta de recursos, pela politização da administração pública e pela corrupção. Não obstante, partes do BSC podem ter o potencial de ser úteis no planejamento e implementar a reforma e servir de modelo para uma cultura inovadora. (HOLMES; PINERES; KIEL, 2006)

O papel da medição de desempenho no terceiro setor do Reino Unido parecia ser mais de responsabilidade e conformidade com as práticas de medição do setor público, do que com a melhoria de desempenho. Assim levantam-se questões quanto vale medir o desempenho de organizações sem fins lucrativos se tal atividade não estiver ligada à melhoria contínua dos serviços. (MOXHAM, 2010).

Os sistemas emergentes de medição e responsabilização do desempenho podem ser retratados como práticas socialmente construídas e validadas por meio das quais a cultura organizacional é armazenada e transmitida através do tempo e do espaço. Como tal, podem ser conceituados como um conjunto de práticas enquadradas por regras que estruturam a cultura organizacional ao longo de suas dimensões de dominação, legitimação e significação. Tal conceituação fornece uma explicação holística da maneira como esses sistemas conduzem os processos de aprendizagem organizacional e a criação de conhecimento organizacional compartilhado. (BUSCO; SCAPENS, 2011)

Vários exemplos de modelos de governança híbridos como os modelos comprador e fornecedor, terceirização e parcerias público-privadas apresentam novos problemas em termos de melhoria da gestão de desempenho e de prestação de contas exigindo assim novos modelos de

	<p>medição de desempenho e de governança. Para isso é necessário investigar questões e implicações na medição de desempenho de organizações híbridas usando diferentes teorias e métodos de pesquisa para entender conceitos que ainda não foram abordados. (GROSSI, PAPENFUß, TREMBLAY, 2015)</p> <p>O principal objetivo das análises dos indicadores de desempenho empresarial é transferir conhecimento para os tomadores de decisão sobre a situação financeira e o desenvolvimento das empresas que financeiras ajudam os gestores na tomada de decisões de investimento e gestão e na avaliação das decisões de investimento. Por esse motivo, os resultados da análise quantitativa de desempenho não afetam apenas os negócios, mas também os parceiros de negócios, seus funcionários e credores. Garantir também a participação de todas as partes interessadas na gestão cria um efeito positivo no desempenho corporativo nas dimensões da transparência e nas dimensões quantitativa e qualitativa de desempenho. (ZHIRA; ÇINARB; SENGUIC, 2016)</p> <p>Todos os requisitos externos para relatórios financeiros e de desempenho devem ser considerados, incluindo a definição de indicadores de desempenho e padrões de documentos e relatórios. Indicadores de desempenho de curto e longo prazo podem ser fornecidos para apoiar a promoção e responsabilização organizacional. Indicadores de desempenho que traduzam eficácia e eficiência devem ser definidos para apoiar os gestores, a tomada de decisão e o processo de prestação de contas (MOURA et al., 2019).</p> <p>A Nova Gestão Pública introduziu várias tecnologias de contabilidade para melhorar o desempenho do setor público e para promover a responsabilidade sendo a auditoria de desempenho uma delas (NATH, RADIAH, LASWAD, 2019)</p>	
<p>Planejamento</p>	<p>Além de adotar diretrizes de relatórios, os administradores municipais têm tentado aumentar a responsabilidade por meio do refinamento do próprio sistema de medição de desempenho de sua organização, adotando outras ferramentas de gestão modernas do setor com fins lucrativos para fortalecer a capacidade de sua organização, incluindo processos de gestão estratégica, programas de gestão da qualidade e reengenharia de processos e benchmarking. Embora essas iniciativas de gestão e programas de melhoria tenham obtido sucesso em vários níveis no setor governamental, costumam ser fragmentados, desconectados e de curta duração. Na verdade, é necessário repensar o processo de gestão para ajudar os administradores municipais a gerenciar seus recursos organizacionais limitados de forma eficaz. (CHAN, 2004)</p> <p>As organizações sem fins lucrativos e a administração pública precisam gerenciar a instabilidade de disponibilidade de recursos influenciada pela situação econômica, pressão política, restrições de recursos e outros problemas. Este contexto torna o planejamento a longo prazo mais difícil e, dependendo da situação, o impacto social só pode ser medido e avaliados após vários anos. (MOURA et al. 2019)</p>	<p>O planejamento em organizações públicas diz respeito a forma como será organizada sua gestão e suas ações que seus recursos são limitados e instáveis, pois dependem da situação econômica e política do país, além disso, alguns dos seus resultados só poderão ser avaliados após muitos anos.</p>

A partir da leitura e concepção dos aspectos, é possível agrupá-los por similaridade a fim de relacioná-los e compreendê-los para favorecer o estudo de caso e o desenvolvimento do instrumento de avaliação de desempenho em organizações públicas. A Figura 4 apresenta um modelo conceitual agrupando os aspectos identificados em três categorias: Valor Social, *Accountability* e Desempenho. No primeiro grupo, Valor Social, encontram-se os aspectos de abordagem social e partes interessadas. No grupo de *Accountability*, são agrupados os aspectos relacionados a *accountability*, legitimidade, responsabilidade, obrigação legal e sustentabilidade. Ao terceiro grupo, chamado de Desempenho, são listados os aspectos referentes a eficiência e eficácia, medidas de desempenho e planejamento.

Figura 4 – Modelo conceitual proposto



Fonte: Autoria própria

Em relação aos aspectos sociais desta análise, apresentam-se a abordagem social e as partes interessadas. A abordagem social está relacionada com a principal motivação para as atividades das organizações na administração pública envolvendo missão, visão, objetivos e metas. (MOURA, et al. 2020). Como as empresas da administração pública não buscam o lucro financeiro e sim gerar impacto e valor na sociedade, a análise de seus resultados deve ser diferente de organizações privadas em que a principal motivação é o lucro financeiro. O propósito geral dessas

organizações é contribuir para melhorar o nível geral de bem-estar da comunidade que é o valor público (CIVITILLO, 2019). As partes interessadas estão diretamente relacionadas com os aspectos sociais já que as organizações precisam demonstrar suas contribuições para sociedade em busca de uma aprovação e não somente a simples comunicação de seus resultados. (GREGORYA; MACNAMARAB, 2019)

Nos aspectos de *accountability* estão relacionados a própria *accountability*, a legitimidade, a responsabilidade, a obrigação legal e a sustentabilidade. A *accountability* está relacionada com agir de maneira responsável e prestar contas de suas ações relacionadas ao uso dos recursos públicos. (RICCI, 2016) A transparência e a confiabilidade das informações geradas pela administração pública melhoram a *accountability*. A legitimidade é gerada por meio da transparência e da *accountability*.

As responsabilidades das pessoas envolvidas com a administração pública junto com a obrigação legal geralmente favorecem a transparência e aumentam o engajamento das partes interessadas, porém a obrigação legal de prestar contas nem sempre gera uma melhoria do desempenho nas organizações. (FRIAS-ACEITUNO; RODRIGUEZ-ARIZA; GARCIA-SANCHEZ, 2012), (MARTI; ROYO; ACERETE, 2012).

Os relatórios sustentabilidade têm sido úteis para melhoria tanto das prestações de contas quanto do desempenho dessas organizações, mesmo não sendo obrigatórios eles ajudam na divulgação de informações e na competitividade das organizações. (BRUSCA; LABRADOR; LARRAN, 2018)

Em relação ao desempenho das organizações são apresentados os seguintes fatores: eficiência e eficácia, medidas de desempenho e planejamento. A eficiência refere-se a operações, recursos e entrega de resultados e benefícios ao público, já a eficácia refere-se ao alcance e ao impacto das metas sociais.

5 ESTUDO DE CASO

A partir da identificação dos aspectos relacionados a prática de prestação de contas obrigatória e voluntária em organizações públicas, um estudo de caso é realizado para uma melhor compreensão de qual é o papel da prestação de contas e como ela pode ser estrategicamente benéfica para organizações públicas. O estudo de caso contempla a análise documental de informações públicas organizadas a partir dos dez aspectos identificados. O estudo de caso é feito a partir de dados públicos de uma universidade pública federal localizada no Brasil que tem como principal foco a graduação, a pós-graduação e a extensão. A universidade oferece diversos cursos superiores de tecnologia, licenciaturas e bacharelados, entre eles engenharias. Ela também possui qualificação profissional de nível médio, ofertando cursos técnicos em diversas áreas do mercado, como técnicos de nível médio integrado e cursos técnicos de nível médio subsequentes na modalidade a distância.

5.1 ANÁLISE DOCUMENTAL

Na primeira fase do estudo de caso são feitas análises de informações públicas e de relatórios da universidade, além da criação do questionário para entender qual é o papel da prestação de contas obrigatória e voluntária e como a prestação de contas pode ser benéfica para organizações públicas. O questionário analisa os aspectos encontrados na análise de conteúdo e suas respostas são encontradas em documentos públicos. O valor social engloba a abordagem social e as partes interessadas. Qual a estratégia que a sua universidade utiliza atingir a missão social? Sua universidade divulga seus resultados para quais partes interessadas?

Em relação a accountability que engloba a própria accountability, a legitimidade, a responsabilidade, a obrigação legal e a sustentabilidade: Como sua universidade adota o princípio da transparência? Quais são as informações obrigatórias divulgadas pela sua universidade na prestação de contas? E quais informações além das

obrigatórias são apresentadas nas prestações de contas? Quais fatores de sustentabilidade estão inclusos nos relatórios de prestação de contas?

Em relação ao desempenho estão inclusos os fatores eficiência e eficácia, medidas de desempenho e planejamento. Em relação a eficiência e eficácia: Quais medidas para melhorar a eficiência e eficácia dos recursos financeiros são utilizadas e como são divulgadas na sua universidade? E do uso dos recursos materiais? E para melhoria da qualidade de ensino? Em relação as medidas de desempenho: Quais medidas/indicadores de desempenho são utilizadas nos relatórios de prestação de contas? Por último em relação ao planejamento: Qual a periodicidade do planejamento dos recursos financeiros e qual a periodicidade do planejamento dos recursos materiais? O questionário é apresentado no Quadro 7.

Quadro 7 - Questionário

1.	Qual a estratégia que a sua universidade utiliza atingir a missão social?
2.	Sua universidade divulga seus resultados para quais partes interessadas?
a.	Governo:
b.	Fundação:
c.	Patrocinadores:
d.	Financiadores:
e.	Doadores:
f.	Alunos:
g.	Servidores:
h.	Comunidade local:
i.	Sociedade em geral:
j.	Outros:
3.	Como sua universidade adota o princípio da transparência?
4.	Quais são as informações obrigatórias divulgadas pela sua universidade na prestação de contas? E quais informações além das obrigatórias são apresentadas nas prestações de contas?
5.	Quais fatores de sustentabilidade estão inclusos nos relatórios de prestação de contas?
6.	Quais medidas para melhorar a eficiência e eficácia dos recursos financeiros são utilizadas e como são divulgadas na sua universidade? E do uso dos recursos materiais? E para melhoria da qualidade de ensino?
7.	Quais medidas/indicadores de desempenho são utilizadas nos relatórios de prestação de contas?
8.	Qual a periodicidade do planejamento dos recursos financeiros?
a.	Até um mês
b.	Trimestral

c.	Semestral
d.	Anual
e.	Outro
9.	Qual a periodicidade do planejamento dos recursos materiais?
a.	Até um mês
b.	Trimestral
c.	Semestral
d.	Anual
e.	Outro

Fonte: Autoria própria

5.2 DADOS

Abordagem social

A missão social da universidade é desenvolver a educação tecnológica de excelência, constituir e compartilhar o conhecimento voltado a solução dos reais desafios da sociedade. Essa informação é divulgada no site e no seu relatório de gestão de 2020 conforme Figura 5 que apresenta o mapa estratégico. O mapa estratégico além da missão, visão e valores, apresenta os principais objetivos das seis áreas: pessoas, infraestrutura, comunicação, gestão, formação acadêmica, pesquisa, inovação e extensão.

Figura 5 - Mapa Estratégico



Fonte: Relatório de Gestão 2020 da Universidade

Conforme o relatório de gestão de 2020, os valores da universidade são: Ética: contar com estudantes e servidores eticamente responsáveis, inseridos em um contexto de busca do conhecimento e de dedicação à verdade científica e à imparcialidade; Tecnologia e humanismo: considerar a tecnologia como algo inerente à sociedade e que os aspectos humanos são parte integrante do problema e da solução de todo desenvolvimento tecnológico; Desenvolvimento humano: formar o cidadão crítico, ético e autônomo; Interação com o entorno: desenvolver sua missão de modo responsável, solidário e cooperativo com a sociedade, governos e organizações; Empreendedorismo e Inovação: efetuar a mudança por meio de atitude empreendedora; Excelência: promover a melhoria contínua das atividades acadêmicas, de gestão e da relação com a sociedade; Sustentabilidade: assegurar que todas as ações se observem sustentáveis nas dimensões sociais, ambientais e econômicas; Diversidade e inclusão: promover a educação tecnológica, respeitando e valorizando a diversidade e o potencial de todas as pessoas; Democracia e transparência: valorizar a participação democrática e a transparência em todas as

instâncias da universidade, como compromissos voltados ao fortalecimento dos processos de participação das comunidades universitária e externa na concepção, decisão, implementação e avaliação das ações da Universidade. Os valores são apresentados na Figura 6.

Figura 6 - Valores

Valores	ética
	tecnologia e humanismo
	desenvolvimento humano
	empreendedorismo e inovação
	excelência
	sustentabilidade
	diversidade e inclusão
	democracia e transparência

Fonte: Autoria própria com dados da Universidade

Partes Interessadas

Os resultados da universidade são apresentados para as partes interessadas. No relatório de gestão encontramos o mapa do contexto na Figura 7 que apresenta o ambiente externo e interno da universidade com o governo, ministérios, conselho universitário, órgãos fiscalizadores e reguladores, parcerias, financiadores e fornecedores com os processos de apoio e gestão e os processos finalísticos que trazem resultados para a sociedade que são os estudantes, técnicos, profissionais, instituições, empresas e outros com os seguintes resultados: formação acadêmica, formação profissional, internacionalização, produção científica, inovação, propriedade intelectual e patentes e integração com a sociedade.

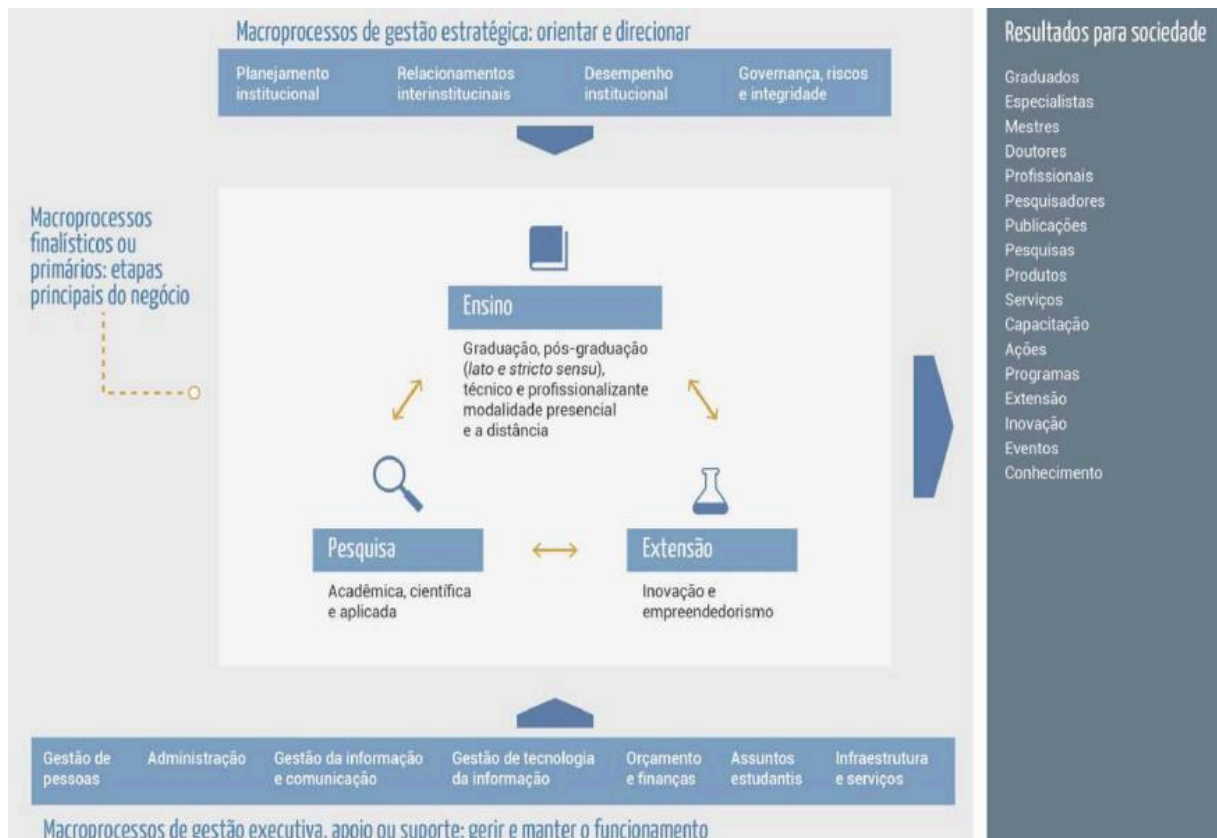
Figura 7 - Mapa do contexto



Fonte: Relatório de Gestão 2020 da Universidade

Os macroprocessos de gestão estratégica, de gestão executiva, apoio ou suporte e os macroprocessos finalísticos ou primários são apresentados na Figura 8 que geram os seguintes resultados para sociedade: graduados, especialistas, mestres, doutores, profissionais, pesquisadores, publicações, pesquisas, produtos, serviços, capacitação, ações, programas, extensão, inovação, eventos e conhecimento.

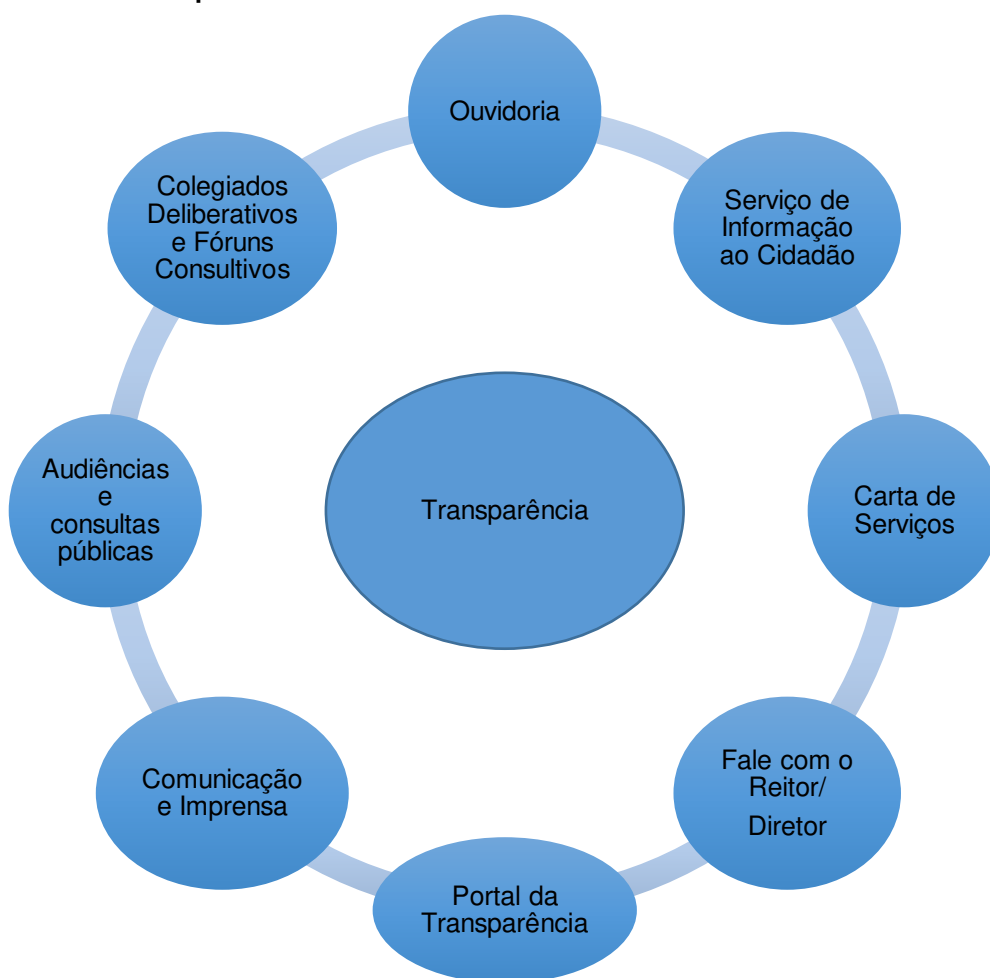
Figura 8 - Macroprocessos



Fonte: Relatório de Gestão 2020 da Universidade

Accountability

Segundo o relatório de gestão de 2020, a política de comunicação da universidade, aprovada pelo Conselho Universitário em 2017, contempla a ampla divulgação das iniciativas institucionais e das pesquisas realizadas, e algumas de suas diretrizes são: “Dar transparência às ações para prestar contas à sociedade” e “Tornar as informações acessíveis a todos os públicos”. Além dos canais para prestação de contas já conhecidos Ouvidoria, Serviço de Informação ao Cidadão (SIC), Carta de Serviços, Fale com o Reitor/Diretor, Portal da Transparência, Comunicação e Imprensa, audiências e consultas públicas, Colegiados Deliberativos e Fóruns Consultivos, esse ano a universidade focou nas redes sociais para estreitar o relacionamento com todos os públicos de interesse da instituição. Os canais de transparência estão descritos na Figura 9.

Figura 9 - Canais de transparência

Fonte: Autoria própria com dados da Universidade

Legitimidade

A universidade adota a transparência ativa, por diversos meios, por exemplo a página de transparência e acesso à informação inclusive do relatório de gestão em link no seu sitio eletrônico, além de meios para o cidadão solicitar as informações.

Nesse link são encontrados dados sobre a instituição que são informações institucionais e organizacionais, compreendendo suas funções, competências, estrutura organizacional, relação e agenda de gestores, horários de atendimento, relatórios de gestão e prestação de contas, indicadores de gestão universitária e normas institucionais. Também são apresentadas informações pertinentes aos programas, ações, projetos e atividades implementadas, informações referentes à realização de audiências públicas, consultas públicas ou outras formas de incentivo à participação popular, informações sobre a ouvidoria que tem papel social de ser elo

entre o cidadão e a gestão pública e assim deve dar oportunidade para que o cidadão participe da gestão pública.

Além dessas informações, apresenta link para pesquisa pública de processos da universidade tramitados pelo Sistema Eletrônico de Informações, informações referentes ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomada de contas realizadas na universidade, informações sobre os repasses e transferências de recursos financeiros efetuados pela universidade, informações sobre a previsão e arrecadação de receita pública e execução orçamentária e financeira detalhada da universidade, as licitações e contratos realizados pela universidade, além de informações sobre estrutura física e obras, informações sobre concursos públicos de provimento de cargos e relação dos servidores públicos lotados ou em exercício na universidade, informações sobre terceirizados e horários dos professores.

São apresentadas também as informações classificadas em cada grau de sigilo e rol das informações desclassificadas nos últimos doze meses no âmbito da universidade e são disponibilizados formulários de pedido de desclassificação e de recurso referente a pedido de desclassificação, informações sobre o Serviço de Informação ao Cidadão (SIC), pertinentes ao seu funcionamento, localização e dados de contato no âmbito da universidade e os relatórios estatísticos de atendimento à Lei de Acesso à Informação, informações sobre os relacionamentos entre a universidade e a fundação de apoio, perguntas frequentes, dados abertos e informações referentes à Unidade de Gestão da Integridade e à implantação da Lei Geral de Proteção de Dados e, por fim, informações sobre a sustentabilidade.

Responsabilidade

Segundo o relatório de gestão de 2020 para definição do planejamento da universidade no exercício em pauta, foram selecionados macro objetivos estratégicos registrados no PDI para o período 2018-2022, associados aos macroprocessos finalísticos institucionais: formação acadêmica, formação profissional, internacionalização, produção científica, empreendedorismo, inovação e integração com a sociedade e a partir do plano inicial, ficou sob a responsabilidade das áreas envolvidas, realizar as ações necessárias para o pleno atendimento às demandas, bem como o fortalecimento dos indicadores sendo responsabilidade de cada área

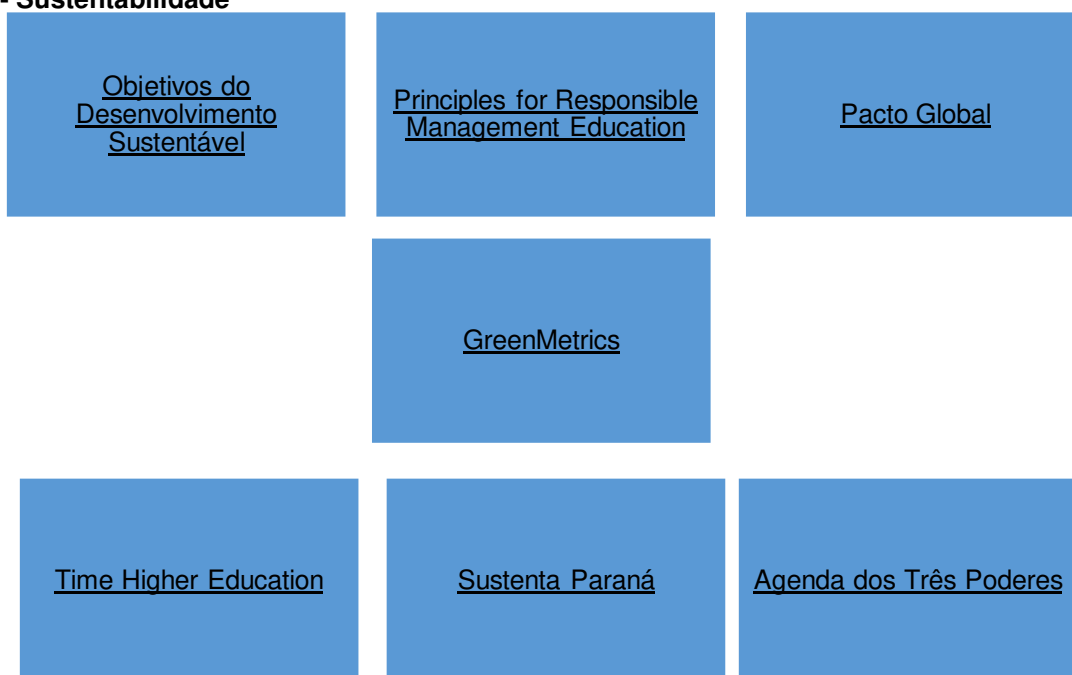
definir, liderar, desencadear e monitorar a implementação de ações necessárias para a realização de cada macro objetivo e para o cumprimento das metas estabelecidas pela alta administração.

Obrigação Legal

No relatório de gestão 2020 da universidade são registrados os resultados mais relevantes da instituição e as informações complementares, que refletem nas ações em cada campus, estão disponíveis em arquivos externos sendo acessados por meio de links, registrados nas palavras sublinhadas. Além disso, as informações obrigatórias de prestação de contas da universidade estão na Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União, nº 84, de 22 de abril de 2020.

Sustentabilidade

Os indicadores de sustentabilidade estão divulgados na página web da universidade que são: Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS), Principles for Responsible Management Education (PRME), Pacto Global, GreenMetrics, Time Higher Education (THE), Sustenta Paraná e Agenda dos Três Poderes (A3P). Entretanto não foram encontrados dados sobre sustentabilidade nas prestações de contas e no relatório de gestão. Os indicadores estão descritos na Figura 10.

Figura 10 - Sustentabilidade

Fonte: Autoria própria com dados da Universidade

Eficiência e eficácia

A universidade precisou se transformar nesse ano com as atividades remotas, assim para as atividades administrativas vem utilizando o SEI e tem contínuos investimentos em Tecnologia de Informação (TI) permitiram infraestrutura adequada para o uso de serviços digitais (sistemas corporativos, e-mail, nuvem, plataformas de ensino à distância, ambientes de web conferência entre outros) de maneira ainda mais intensa para o trabalho remoto. Já nos processos esta usando a gestão de riscos à gestão por processos que visa mitigar o impacto dos riscos diretamente na execução das atividades, inserindo pontos de controle, quando necessário, para subsidiar os gestores na tomada de decisão, assim é possível normatizar os procedimentos de forma a evitar rupturas no processo como um todo.

Medidas de desempenho

Os indicadores de gestão universitárias são divulgados e disponíveis em link no sitio eletrônico:

- 1 Custo corrente / aluno equivalente tempo integral
- 2 Aluno tempo integral / número de professores equivalentes
- 3 Aluno tempo integral / número de funcionários equivalentes
- 4 Funcionário equivalente / número de professores equivalentes
- 5 Grau de Participação Estudantil
- 6 Grau de Envolvimento com Pós-Graduação
- 7 Conceito CAPES
- 8 Índice de Qualificação do Corpo Docente
- 9 Taxa de Sucesso na Graduação
- 10 Taxa de sucesso na Pós-Graduação
- 11 Relação diplomado na Graduação / Docente em tempo integral
- 12 Taxa de Evasão no ano
- 13 Relação matrícula / Docente em tempo integral
- 14 Índice de crescimento das vagas oferecidas
- 15 Índice de crescimento das matrículas
- 16 Taxa de matrículas noturnas em cursos de graduação
- 17 Densidade do processo seletivo de ingresso
- 18 Taxa de excelência na Pós-Graduação
- 19 Taxa de matrículas fora da sede
- 20 Resposta à demanda
- 21 Taxa de cobertura das bolsas de Mestrado
- 22 Taxa de cobertura das bolsas de Doutorado
- 23 Índice de crescimento das matrículas na Pós-Graduação - Mestrado
- 24 Índice de crescimento das matrículas na Pós-Graduação - Doutorado
- 25 Relação aluno de Pós-Graduação por Docente com doutorado

- 26 Produtividade por Docente com doutorado
- 27 Taxa de produção intelectual - Docentes em tempo integral
- 28 Taxa de produção intelectual - grupos de pesquisa
- 29 Taxa de alunos com bolsa de pesquisa
- 30 Taxa de alunos com bolsa de extensão
- 31 Taxa de servidores executores de extensão
- 32 Número de ações equivalentes de extensão
- 33 Carga horária dedicada a ações de extensão
- 34 Taxa de Servidores em grupos de pesquisa
- 35 Densidade de livros por matrícula
- 36 Densidade de títulos por matrícula
- 37 Densidade de títulos de periódicos por programa de Pós-Graduação
- 38 Densidade de empréstimos por livro (título)
- 39 Taxa de Técnicos Administrativos com curso superior
- 40 Taxa de Técnicos Administrativos com curso de especialização
- 41 Índice de crescimento de Técnico Administrativo com mestrado
- 42 Índice de crescimento de Técnico Administrativo com Doutorado
- 43 Índice de crescimento de Técnicos Administrativos
- 44 Taxa de Docentes em DE
- 45 Índice de crescimento de Docentes com Mestrado
- 46 Índice de crescimento de Docentes com Doutorado
- 47 Taxa de docentes temporários
- 48 Taxa de docentes em tempo integral
- 49 Índice de crescimento do número de Docentes
- 50 Índice de gastos com pessoal

- 51 Índice de gastos de pessoal com inativos e pensionistas
- 52 Índice de gastos com pessoal ativo
- 53 Índice de gastos com outros custeios
- 54 Índice de gastos com investimento
- 55 Índice de gastos com custeio básico
- 56 Índice de gastos investimento / custeio
- 57 Índice de gastos com outras fontes
- 58 Índice de gastos com convênios
- 59 Taxa de alunos contemplados com o Auxílio Moradia
- 60 Taxa de alunos contemplados com o Auxílio Instalação
- 61 Taxa de alunos contemplados com o Auxílio Básico
- 62 Taxa de Alunos com Bolsas PIBID
- 63 Taxa de alunos contemplados com o Auxílio Alimentação
- 64 Taxa de alunos contemplados com a Bolsa Permanência
- 65 Índice de alunos atendidos em relação ao total de alunos com direito a auxílios

Planejamento

Segundo o relatório de gestão de 2020, para o planejamento desse exercício foram selecionados macro objetivos estratégicos registrados no PDI para o período 2018-2022, associados aos macroprocessos finalísticos institucionais: formação acadêmica, formação profissional, internacionalização, produção científica, empreendedorismo, inovação e integração com a sociedade.

5.3 DISCUSSÃO

A prestação de contas nas organizações públicas pode ser definida como a demonstração do que foi feito com os recursos públicos que foram transferidos para essas organizações num determinado período. Prestação de contas implica no dever de agir de maneira responsável (RICCI, 2016). As organizações públicas respondem pela sua missão social, ou seja, sua finalidade de existência. No caso da universidade do estudo de caso, sua missão é desenvolver a educação tecnológica de excelência, constituir e compartilhar o conhecimento voltado a solução dos reais desafios da sociedade e para seu alcance são seguidas as disposições do Relatório de Gestão e do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI).

Segundo Moura et al., 2019, a percepção das partes interessadas de que as atividades estão sendo devidamente desenvolvidas, considerando as obrigações legais e contratuais, os objetivos e a missão social gera legitimidade nas organizações públicas. Os resultados da universidade são divulgados para o governo, para as fundações, para os patrocinadores, financiadores, doadores, alunos, servidores, comunidade local e sociedade em geral. Além disso, seus relatórios são divulgados no site, como também estão buscando outros meios de divulgação dos seus resultados para atender a outras partes interessadas, tais como a comunidade acadêmica e externa.

A prestação de contas é a maneira pela qual a organização divulga suas informações às partes interessadas como uma forma de prestação de contas, devido a fatores legais ou informais (CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2011). Já para Bovens (2005), a prestação de contas obriga os servidores a explicar e justificar seu desempenho em processos ou resultados para as partes interessadas falando quem é o responsável, quem deve ser responsabilizado e com base em quais critérios.

Assim, conforme estudo de caso, a universidade divulga suas atividades por meio da página de transparência junto com o acesso à informação. Outras informações divulgadas são certidões negativas perante a órgãos externos, ouvidoria, auditorias, convênios e transferências, licitações e contratos, informações sobre servidores, e indicadores de gestão universitárias. Além destes, são apresentadas no relatório de gestão as demonstrações contábeis, obrigatórias pela legislação: Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial,

Demonstração de Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido, e as notas explicativas.

O setor público busca confiabilidade e credibilidade da sociedade e uma forma de conseguir isso é por meio da prestação de contas. Segundo Milani Filho, 2004, a prestação de contas, no âmbito da gestão pública, foca na responsabilização dos governantes e administradores no trato da coisa pública. Assim, a prestação de contas além de gerar transparência do uso de recursos financeiros e não financeiros, é a capacidade de gestão, a adequação e conformidade entre ações e objetivos e os resultados alcançados pela organização. (RICCI, 2016)

Uma forma de aumentar a legitimidade e atrair novos financiadores, doadores e outras partes interessadas é mostrando suas atividades desenvolvidas através da transparência (MOURA et al., 2019). No estudo de caso, a universidade adota a transparência ativa, ou seja, a divulgação de informações por iniciativa do próprio órgão público sem que sequer tenha sido solicitada pelo administrado. Para isso é necessário definir quais dados serão divulgados e como será a comunicação com as diferentes partes interessadas. Assim todas as informações públicas, obrigatórias ou não, estão acessíveis e disponíveis para as partes interessadas.

A prestação de contas é influenciada direta e indiretamente pela administração, autoridade para tomar decisões e treinamento em tópicos de medição de desempenho. Os gestores governamentais são responsabilizados pela obtenção de resultados que é determinada pelas medidas de desempenho e pelo conhecimento e capacidade desses gestores de aplicar técnicas de gestão orientadas para resultados e pelo compromisso da alta administração em alcançar esses resultados (CAVALLUZZO; ITTNER, 2004).

As obrigações legais dos relatos financeiros são a principal característica que determina a necessidade de se prestar contas e demonstrar seus resultados na administração pública. (MOURA et al., 2020). Porém, somente o fato de obrigar a divulgação de indicadores de desempenho nas demonstrações financeiras não necessariamente promove a prestação de contas baseada no desempenho, pois quando imposta por lei acaba sendo apenas uma questão de conformidade (MARTI; ROYO; ACERETE, 2012). As informações obrigatórias de prestação de contas da UTFPR estão descritas na Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União nº 84, de 22 de abril de 2020.

Outra forma para aumentar a legitimidade, segundo Brusca, Labrador e Larran, 2018 é por meio de relatórios de sustentabilidade nas prestações de contas para também melhor o desempenho social e ambiental e a competitividade das universidades. No estudo de caso, os relatórios ainda não foram unidos ao relatório integrado e somente são divulgados de forma separada.

Segundo Woods, Woods, 2004, a prestação de contas pelo desempenho muda o foco da contabilidade para a definição e gestão de resultados analisáveis e mensuráveis que afetam os usuários do serviço. Portanto, a prestação de contas focada no desempenho está mais preocupada com os resultados do que com os processos. No estudo de caso ainda encontramos muito foco nos processos, apesar desse foco estar alterando para os resultados.

A prestação de contas mostra a eficiência, eficácia e economia na gestão dos recursos públicos como também a qualidade dos serviços e a avaliação dos seus resultados (CAMPUS, 1990, BOVENS, 2010). O planejamento dos recursos financeiros, materiais, humanos geralmente é de curto prazo, porém os resultados e o impacto social só serão vistos após alguns anos e isso deve ser levado em consideração nas prestações de contas.

Os indicadores de gestão divulgados pela universidade foram classificados em relação aos 10 aspectos do modelo proposto a partir da análise de conteúdo. A classificação esta apresentada no Quadro 8.

Quadro 8 - Indicadores de Gestão

Indicador de gestão	Aspecto
1 Custo corrente / aluno equivalente tempo integral	Medidas de desempenho
2 Aluno tempo integral / número de professores equivalentes	Medidas de desempenho
3 Aluno tempo integral / número de funcionários equivalentes	Medidas de desempenho
4 Funcionário equivalente / número de professores equivalentes	Medidas de desempenho
5 Grau de Participação Estudantil	Partes interessadas
6 Grau de Envolvimento com Pós-Graduação	Partes interessadas
7 Conceito CAPES	Obrigação legal
8 Índice de Qualificação do Corpo Docente	Medidas de desempenho
9 Taxa de sucesso na Graduação	Eficiência e eficácia
10 Taxa de sucesso na Pós-Graduação	Eficiência e eficácia
11 Relação diplomado na Graduação / Docente em tempo integral	Abordagem social
12 Taxa de Evasão no ano	Abordagem social
13 Relação matrícula / Docente em tempo integral	Abordagem social

14 Índice de crescimento das vagas oferecidas	Partes interessadas
15 Índice de crescimento das matrículas	Partes interessadas
16 Taxa de matrículas noturnas em cursos de graduação	Partes interessadas
17 Densidade do processo seletivo de ingresso	Partes interessadas
18 Taxa de excelência na Pós-Graduação	Eficiência e eficácia
19 Taxa de matrículas fora da sede	Abordagem social
20 Resposta à demanda	Planejamento
21 Taxa de cobertura das bolsas de Mestrado	Legitimidade
22 Taxa de cobertura das bolsas de Doutorado	Legitimidade
23 Índice de crescimento das matrículas na Pós-Graduação - Mestrado	Accountability
24 Índice de crescimento das matrículas na Pós-Graduação - Doutorado	Accountability
25 Relação aluno de Pós-Graduação por Docente com doutorado	Accountability
26 Produtividade por Docente com doutorado	Medidas de desempenho
27 Taxa de produção intelectual - docentes em tempo integral	Medidas de desempenho
28 Taxa de produção intelectual - grupos de pesquisa	Medidas de desempenho
29 Taxa de alunos com bolsa de pesquisa	Legitimidade
30 Taxa de alunos com bolsa de extensão	Legitimidade
31 Taxa de servidores executores de extensão	Legitimidade
32 Número de ações equivalentes de extensão	Legitimidade
33 Carga horária dedicada a ações de extensão	Legitimidade
34 Taxa de Servidores em grupos de pesquisa	Legitimidade
35 Densidade de livros por matrícula	Partes interessadas
36 Densidade de títulos por matrícula	Partes interessadas
37 Densidade de títulos de periódicos por programa de Pós-Graduação	Partes interessadas
38 Densidade de empréstimos por livro (título)	Partes interessadas
39 Taxa de Técnicos Administrativos com curso superior	Accountability
40 Taxa de Técnicos Administrativos com curso de especialização	Accountability
41 Índice de crescimento de Técnico Administrativo com mestrado	Accountability
42 Índice de crescimento de Técnico Administrativo com doutorado	Accountability
43 Índice de crescimento de Técnicos Administrativos	Accountability
44 Taxa de Docentes em DE	Accountability
45 Índice de crescimento de Docentes com Mestrado	Accountability
46 Índice de crescimento de Docentes com Doutorado	Accountability
47 Taxa de docentes temporários	Accountability
48 Taxa de docentes em tempo integral	Accountability
49 Índice de crescimento do número de Docentes	Accountability

50 Índice de gastos com pessoal	Obrigação legal
51 Índice de gastos de pessoal com inativos e pensionistas	Obrigação legal
52 Índice de gastos com pessoal ativo	Obrigação legal
53 Índice de gastos com outros custeios	Obrigação legal
54 Índice de gastos com investimento	Obrigação legal
55 Índice de gastos com custeio básico	Obrigação legal
56 Índice de gastos investimento / custeio	Obrigação legal
57 Índice de gastos com outras fontes	Obrigação legal
58 Índice de gastos com convênios	Obrigação legal
59 Taxa de alunos contemplados com o Auxílio Moradia	Obrigação legal
60 Taxa de alunos contemplados com o Auxílio Instalação	Obrigação legal
61 Taxa de alunos contemplados com o Auxílio Básico	Obrigação legal
62 Taxa de Alunos com Bolsas PIBID	Obrigação legal
63 Taxa de alunos contemplados com o Auxílio Alimentação	Obrigação legal
64 Taxa de alunos contemplados com a Bolsa Permanência	Obrigação legal
65 Índice de alunos atendidos em rela�o ao total de alunos com direito a auxílios	Legitimidade

Fonte: Autoria própria

Assim, percebe-se como os 10 aspectos encontrados modelo conceitual proposto são utilizados nas prestações de contas da universidade. Os aspectos abordagem social e as partes interessadas estão atendidos, além da divulgação de suas metas e resultados tanto no site, como nos relatórios, nas redes sociais, entre outros, buscando alcançar as diversas partes interessadas, os indicadores de gestão da universidade abordam esses temas como, por exemplo, taxas de matricula, taxas de evasão, grau de participação estudantil e grau de envolvimento na pós-graduação. Apesar de somente ser obrigatório a apresentação em relatórios, a divulgação voluntária em outros meios de comunicação é positiva para a universidade.

Os aspectos de *accountability* e legitimidade também são atendidos com a transparência ativa já que uma forma de aumentar a legitimidade   mostrando as atividades desenvolvidas. Além disso, os indicadores de gestão, taxa de cobertura das bolsas,  ndice de crescimento das matriculas, rela o aluno de p s-graduação por docente com doutorado, taxa de alunos com bolsas, entre outros, que apesar de sua divulgação não ser uma obrigação formal para universidade, melhoram sua legitimidade.

A obrigação legal por ser obrigatória está atendida, já que alguns relatórios são de divulgação obrigatória imposta por lei. A responsabilidade carece de indicadores de gestão e divulgação conforme apresentado no estudo de caso. Algumas práticas que poderiam ser adotadas para melhorar a responsabilidade é informar quem é o responsável por cada atividade, assim existe um maior compromisso da alta administração para entrega dos resultados. As ações de sustentabilidade são divulgadas no site, porém não existem relatórios de prestação de contas sobre ela, apesar de sua divulgação ser voluntária, ela poderia ser melhor explorada com mais índices e divulgação para as partes interessadas.

Já os aspectos eficiência e eficácia estão atendidos, apesar de muitos serem voluntários eles auxiliam na prestação de contas da universidade, apresentando medidas para comparação e melhorias de eficiência e eficácia. Alguns índices de gestão utilizados são taxa de sucesso e taxa de excelência. As medidas de desempenho são bastante exploradas pela universidade apesar de ainda existir muito foco nos processos sendo que uma prestação de contas baseada no desempenho deve estar mais focada em resultados para melhoria da divulgação para a comunidade.

Por fim, o planejamento não está atendido, pois não existem muitos dados sobre ele, apenas que seu período de planejamento institucional é de 4 anos. Sabendo que existem outros planejamentos como o planejamento de recursos humanos, materiais e financeiros que precisam de tempo de planejamento diferentes, poderiam ser apresentados dados de planejamento mensal, trimestral e anual, por exemplo, para o alcance do planejamento final dos 4 anos.

A prestação de contas obrigatória e voluntária contribui para legitimidade porque apresenta com transparência para as partes interessadas seus objetivos e seus resultados dando maior credibilidade para as ações, seja por meio de obrigações legais ou voluntárias, como itens de responsabilidade, sustentabilidade, eficiência, eficácia e planejamento. Por fim, as medidas de desempenho são essenciais para o aumento da legitimidade, já que com elas pode-se comparar os resultados ano a ano e também os comparar com outras universidades e assim a legitimidade é percebida pela sociedade.

As prestações de contas precisam mostrar sua abordagem social com sua missão, seus objetivos e resultados para as partes interessadas para aumentar sua legitimidade que pode ser por meio da obrigação legal, da responsabilidade e da

sustentabilidade. Além disso as medidas de desempenho junto com medidas de eficiência e eficácia e planejamento aumentam a legitimidade dessas organizações. A Figura 11 mostra a relação desses aspectos.

Figura 11 – Relação dos aspectos



Fonte: Autoria própria

Na segunda fase do estudo de caso busca-se entender quais indicadores de desempenho relacionados a prestação de contas podem ser medidos em organizações públicas. Os indicadores de desempenho são um conjunto de medidas que as empresas usam para avaliar seu desempenho ao longo do tempo que gera um histórico de dados, sendo essas medidas usadas para determinar o progresso e o alcance de seus objetivos estratégicos. Assim, considerando as discussões realizadas no estudo de caso podemos definir os indicadores definidos no Quadro 9 para as prestações de contas.

Quadro 9 - Indicadores de Desempenho

Indicador	Fórmula	Importância	Aspecto
1. Metas	Percentual de metas cumpridas em relação as metas planejadas;	Mostra para as partes interessadas se as metas planejadas para atingimento	Abordagem social

		da missão social foram cumpridas.	
2. Partes interessadas	Percentual relatórios divulgados para as partes interessadas em relação ao total de relatórios.	Mostra o grau de atingimento de divulgação para as partes interessadas.	Partes Interessadas
3. Acessibilidade	Número de relatórios acessíveis em relação ao total de relatórios disponíveis.	Mostra o crescimento da acessibilidade nas prestações de contas em relação ao ano anterior, atingindo, assim, mais partes interessadas.	Accountability
4. Índice de transparência	Percentual de relatórios divulgados em relação ao total de relatórios obrigatórios;	Mostra a transparência da prestação de contas com o número de relatórios divulgados abertamente.	Obrigação legal
5. Índice relatórios voluntários	Número de publicação de relatórios não obrigatórios no ano atual em relação ao ano anterior;	Mostra o índice de relatórios não obrigatórios publicados pela universidade.	Legitimidade
6. Locais de divulgação	Número de locais ou portais de divulgação dos relatórios em relação aos locais ano anterior;	Mostra o crescimento de locais ou portais para divulgação das prestações de contas.	Planejamento
7. Responsáveis	Divulgação dos responsáveis pelas ações em relação ao total de ações	Mostra os responsáveis por cada ação da universidade.	Responsabilidade
8. Sustentabilidade	Divulgação de relatórios de sustentabilidade em relação a divulgação de relatórios do ano anterior	Mostra o crescimento da divulgação dos relatórios sobre sustentabilidade.	Sustentabilidade
9. Eficácia e eficiência	Melhorias nas atividades nas prestações de contas em relação ao ano anterior	Mostra o aumento da eficiência e eficácia nas ações da universidade comparando com o ano anterior.	Eficácia e eficiência
10. Desempenho	Percentual de metas de desempenho em relação as metas do ano anterior.	Mostra o crescimento do número de metas de desempenho.	Desempenho

Fonte: Autoria própria

A universidade presta contas dos itens obrigatórios por lei que muitas vezes são relatórios índices financeiros, ela também presta contas de alguns itens voluntários que são imensuráveis, mas trazem benefícios para sociedade apesar que poderia abranger mais itens nessas prestações como itens sobre a sustentabilidade.

A prestação de contas obrigatória e voluntária é benéfica para as organizações públicas, pois ela divulga para as partes interessadas seus recursos estão sendo usados além de seus resultados, tanto financeiros como sociais trazendo confiança de todas a partes para com essas organizações. Assim, ela aumenta sua legitimidade já que possui confiança da sociedade e transparência dos seus recursos que são públicos e as partes interessadas reconhecem a prestação de contas como satisfatória e que suas necessidades foram atendidas.

A utilização dos indicadores sugeridos aumenta a legitimidade dessas organizações, além do uso desses indicadores, algumas atividades podem ser realizadas para aumentar sua legitimidade, tais como cursos e projetos sobre o tema envolvendo os benefícios da prestação de contas obrigatória e voluntária.

Considerando a revisão sistemática, a análise de conteúdo e o estudo de caso, é alcançado o objetivo geral de identificar aspectos relacionados a prática de prestação de contas obrigatória e voluntária em organizações públicas e propor indicadores de desempenho estratégicos. Assim, a partir da literatura e da análise de conteúdo foram encontrados 10 aspectos relacionados a prática de prestações de contas obrigatória e voluntária em organizações públicas que são: abordagem social, partes interessadas, legitimidade, responsabilidade, obrigação legal, sustentabilidade, eficiência e eficácia, medidas de desempenho e planejamento.

A partir desses 10 aspectos, foram desenvolvidos os indicadores de desempenho estratégicos para as organizações publicas que são: metas (percentual de metas cumpridas em relação as metas planejadas), partes interessadas (percentual relatórios divulgados para as partes interessadas em relação ao total de relatórios), acessibilidade (número de relatórios acessíveis em relação ao total de relatórios disponíveis), índice de transparência (percentual de relatórios divulgados em relação ao total de relatórios obrigatórios), índice relatórios voluntários (número de publicação de relatórios não obrigatórios no ano atual em relação ao ano anterior), responsáveis (divulgação dos responsáveis pelas ações em relação ao total de ações), locais de divulgação (número de locais/portais de divulgação dos relatórios

em relação aos locais ano anterior), sustentabilidade (divulgação de relatórios de sustentabilidade em relação a divulgação de relatórios do ano anterior), eficácia e eficiência (melhorias nas atividades nas prestações de contas em relação ao ano anterior), desempenho (percentual de metas de desempenho em relação as metas do ano anterior).

Em termos práticos obtemos o Produto Técnico Tecnológico que é um guia prático aplicável a qualquer organização pública para melhoria do desempenho das prestações de contas observando os aspectos encontrados nesta dissertação. O guia prático conta com a definição, a prestação de contas obrigatória e voluntária, o indicador de desempenho e suas as implicações práticas e como aplicar, implementar ou melhorar cada um desses dez aspectos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A prestação de contas na administração pública é um mecanismo importante para sua gestão e transparência já que as organizações públicas são responsáveis pelos recursos financeiros, humanos e materiais que recebem e precisam mostrar seus resultados para a sociedade. As partes interessadas necessitam que os relatórios sejam divulgados para saber quais são os resultados e impactos dessas organizações. Porém, as prestações de contas, na maioria das vezes, não representam todo o resultado dessas organizações já que ela esta somente preocupada com os aspectos legais e acaba não identificando outros aspectos voluntários que podem ser úteis para sua legitimidade com a sociedade.

A importância deste trabalho surge da necessidade da melhoria do desempenho e do aumento da pressão pela divulgação de resultados em organizações públicas já que essas organizações públicas enfrentam pressões externas e internas para apresentar seus resultados e melhorar seu desempenho. O trabalho permitiu responder a seguinte questão de pesquisa: Quais aspectos dos relatórios de prestações de contas podem ser utilizados como estratégia para a legitimidade e gestão de organizações públicas?

Este trabalho teve como objetivo principal identificar aspectos relacionados a prática de prestação de contas obrigatória e voluntária em organizações públicas e propor indicadores de desempenho estratégicos. O objetivo foi plenamente atingido, visto que, a partir da revisão da literatura e da análise de conteúdo foram encontrados 10 aspectos relacionados a prática de prestações de contas obrigatória e voluntária em organizações públicas que são: abordagem social, partes interessadas, legitimidade, responsabilidade, obrigação legal, sustentabilidade, eficiência e eficácia, medidas de desempenho e planejamento. Por fim, a partir desses 10 aspectos, foram desenvolvidos 10 indicadores de desempenho estratégicos para as organizações públicas.

Também, os objetivos específicos foram atingidos, pois foi possível examinar a literatura sobre a prestação de contas em organizações públicas, identificar e conceituar aspectos que influenciam a prática de prestação de contas em organizações públicas, descrever como a prestação de contas obrigatória e voluntária pode ser benéfica para organizações públicas e sugerir um instrumento de avaliação

de desempenho em organizações públicas. Esses objetivos específicos deram suporte ao objetivo principal, primeiro com a revisão sistemática de literatura e a análise de conteúdo e após com a realização do estudo de caso em uma universidade pública federal em que foi possível descrever os benefícios da prestação de contas e criar os indicadores de desempenho para as organizações públicas.

Considerando os conceitos de medidas de desempenho e administração pública e prestação de contas foi possível extrair os aspectos que influenciam na prestação de contas. Assim, propõe-se um grupo de 10 indicadores para as prestações de contas em organizações públicas. Esses indicadores buscam ajudar na melhoria do desempenho das prestações de contas.

Este estudo se diferencia por buscar responder lacunas na literatura sobre gestão de desempenho nas prestações de contas públicas apresentando as motivações para a prestação de contas, obrigatória ou voluntária, e mostrando como pode ter uma melhoria da legitimidade quando as partes interessadas demandam cada vez mais transparência, responsabilidade e profissionalismo no uso dos recursos públicos e para isso a gestão pública precisa buscar novas alternativas para melhorar seu desempenho continuamente.

O estudo também possibilitou a criação de um guia prático aplicável a qualquer organização pública para melhoria do desempenho das prestações de contas observando os 10 aspectos encontrados no modelo conceitual proposto a partir da análise de conteúdo.

A prestação de contas obrigatória e voluntária é benéfica para as organizações públicas, pois ela divulga para as partes interessadas seus resultados, tanto financeiros como sociais trazendo confiança de todas as partes para com essas organizações. O uso desses aspectos nas prestações de contas traz como benefício maior transparência e responsabilidade, e conseqüentemente gera um aumento da legitimidade por ser uma nova maneira de prestação de contas buscando atingir mais partes interessadas.

As limitações desse trabalho referem-se à aplicação do estudo de caso a somente uma universidade, limitação de literatura na área, restrição de acesso aos dados da universidade, por serem utilizados somente dados abertos e públicos.

Para pesquisas futuras, sugere-se sejam feitas pesquisas englobando todas as universidades ou até mesmo outros órgãos públicos. Além disso, poderiam

aprofundar alguns achados desta pesquisa, como por exemplo, a utilização dos indicadores de desempenho em outras organizações públicas.

REFERÊNCIAS

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2015.

BRASIL, TCU. Tribunal de Contas da União (TCU). **Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

BRIGNALL, S.; MODELL, S. An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 281–306, 2000.

BOVENS, M. Public Accountability. In: FERLIE, E.; LYNN JR, L. E.; POLLITT, C. **The Oxford Handbook of Public Management**. Oxford: Oxford University Press, 2005.

BOVENS, M. Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism. **West European Politics**, v. 33, n. 5, p. 946–967, 2010.

CAMPELO, G. S. B. Administração Pública no Brasil: ciclos entre patrimonialismo, burocracia e gerencialismo, uma simbiose de modelos. **Ci. & Tróp.**, Recife, v. 34, n. 2, p. 297-324, 2010.

CAMPOS, A. M. Accountability: When can we translate it into Portuguese? **Brazilian Journal of Public Administration**, v. 24, n. 2, p. 30-50, 1990.

CASTALDELLI JÚNIOR, E.; AQUINO, A. C. B. de. Indicadores de Desempenho em Entidades Fiscalizadoras Superiores: o caso brasileiro. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 3, p. 15-40, 2011.

CAVALLUZZO, K.S.; ITTNER, C.D., Implementing performance measurement innovations: evidence from government. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, p. 243–267, 2004.

CHAN, Y. L. Performance measurement and adoption of balanced scorecards: A survey of municipal governments in the USA and Canada. **The International Journal of Public Sector Management**, v. 17, n. 3, p. 204-221, 2004.

DEMING, W. E. **Qualidade: A Revolução da Administração**. São Paulo: Saraiva, 1992.

EBRAHIM, A.; RANGAN, V.K. What impact? A framework for measuring the scale and scope of social performance. **California Management Review**, v. 56, n. 3, p. 118–141, 2014.

ECKERSLEY, P.; FERRY, L. Public service outsourcing: the implications of 'known unknowns' and 'unknown unknowns' for accountability and policy-making, **Public Money & Management**, v. 40, n. 1, p. 72-80, 2020.

FPNQ - Fundação Prêmio Nacional da Qualidade. **Relatório do Comitê Temático: Planejamento do sistema de medição do desempenho global**. 2. ed. São Paulo: FPNQ, 2004.

GALVÃO, M.C.B.; RICARTE, I.L.M. Revisão sistemática da literatura: conceituação, produção e publicação. **LOGEION: Filosofia da informação**, Rio de Janeiro, v. 6 n. 1, p. 57-73, 2020

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GOMES, P.; MENDES, S.M.; CARVALHO, J. Impact of PMS on Organizational Performance and Moderating Effects of Context. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 66, n. 4, p. 517–38, 2017.

HOLMES, J.S.; PIÑERESS A.G.; KIEL, L.D. Reforming Government Agencies Internationally: Is There a Role for the Balanced Scorecard? **Intl Journal of Public Administration**, v. 29, n. 12, p. 1125-1145, 2006.

ISHIKAWA, K. **Controle de qualidade total – à maneira japonesa**. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, R. S., NORTON, D. P. **The Balanced Scorecard: translating strategy into action**. Boston: Harvard Business School Press, 1996.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management – Part II. **Accounting Horizons**, v. 15, n. 2, p. 147-160, 2001.

MARTÍ, C.; ROYO, S.; ACERETE, B. The Effect of New Legislation on the Disclosure of Performance Indicators: The Case of Spanish Local Governments, **International Journal of Public Administration**, v. 35, n. 13, p. 873-885, 2012.

MARTINS, R. A; COSTA NETO, P. L. O. Indicadores de desempenho para a gestão pela qualidade total: uma proposta de sistematização. **Gest. Prod. [online]**, v .5, n. 3, p. 298-311, 1998.

MILANI FILHO, M. A. F. **A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho**. São Paulo, 2004. 140p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MODELL, S. Performance Measurement Myths in the Public Sector: a Research Note. **Financial accountability & Management**, Estocolmo, v. 20, n. 1, p. 39-55, 2004.

MOXHAM, C. Help or Hindrance? **Public Performance & Management Review**, v. 33, n. 3, p. 342-354, 2010.

MOXHAM, C. Understanding third sector performance measurement system design: a literature review. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 63 n. 6, p. 704-726, 2014.

MOURA, L. F.; et al. Designing performance measurement systems in nonprofit and public administration organizations. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 68, n. 8, p. 1373-1410, 2019.

MOURA, L. F.; et al. Factors for performance measurement systems design in nonprofit organizations and public administration. **Measuring Business Excellence**, v. 24, n. 3, p. 377-399, 2020.

NIVEN, P. R. **Balanced Scorecard passo-a-passo: elevando o desempenho e mantendo resultados**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

NEELY, A., GREGORY, M.; PLATTS, K. Performance measurement system design: a literature review and research agenda, **International Journal of Operations & Production Management**, v. 25, n. 12, p. 1228-1263, 2005.

PALUDO, A. V. **Administração pública**. 9. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

RICCI, P. **Accountability (Entry) in Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy and Governance**. Springer International Publishing Switzerland: Cham, 2016.

REK, M. Os modelos de administração pública e reflexos à qualidade na gestão administrativa brasileira. **Revista Âmbito Jurídico**, Rio Grande, 2015.

SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. **Administração da Produção**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SILVA, A. C. **Evolução da administração pública no Brasil e tendências de novos modelos organizacionais**. Cuiabá, 2015.

SILVA, F. A.; GONÇALVES, C. A. O processo de formulação e implementação do planejamento estratégico em instituições públicas. **Revista de Administração da UFSM, Universidade Federal de Santa Maria**, v. 4, n. 3, p. 458-476, 2011.

SINK, D. S.; TUTTLE, T.C. **Planejamento e Medição para a Performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark Editora, 1993.

WYNN-WILLIAMS, K.L.H. Performance assessment and benchmarking in the public sector: An example from New Zealand Benchmarking. **An International Journal**, v. 12, n. 5, 2005.

WOODS, P. A.; WOODS, G.J.; Modernizing leadership through private participation: a marriage of inconvenience with public ethos? **Journal of Education Policy**, v. 19, n. 6, p. 643-672, 2004.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre, RS: Bookman, 2005.

ZEHIR, C.; ÇINAR, F.; SENGUL, H. Role of Stakeholder Participation Between Transparency And Qualitative And Quantitative Performance Relations: An Application At Hospital Managements. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 229, p. 234 – 245, 2016.