

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JENIFER LOUZADA MARION

**ARRANJOS INSTITUCIONAIS DAS *SUPREME AUDIT INSTITUTIONS* E SUA
RELAÇÃO COM A CONSOLIDAÇÃO DA DEMOCRACIA**

JENIFER LOUZADA MARION

**ARRANJOS INSTITUCIONAIS DAS *SUPREME AUDIT INSTITUTIONS* E SUA
RELAÇÃO COM A CONSOLIDAÇÃO DA DEMOCRACIA**

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Contabilidade, Organizações e Sociedade

Orientador: Prof. Dr. Robson Zuccolotto

VITÓRIA

2019

Ficha catalográfica disponibilizada pelo Sistema Integrado de Bibliotecas - SIBI/UFES e elaborada pelo autor

M341a Marion, Jenifer Louzada, 1991-
Arranjos institucionais das Supreme Audit Institutions e sua relação com a consolidação da democracia / Jenifer Louzada Marion. - 2019.
48 f. : il.

Orientador: Robson Zuccolotto.
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -
Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas.

1. Democracia. 2. Transparência na administração pública.
3. Responsabilidade. I. Zuccolotto, Robson. II. Universidade Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. III. Título.

CDU: 657

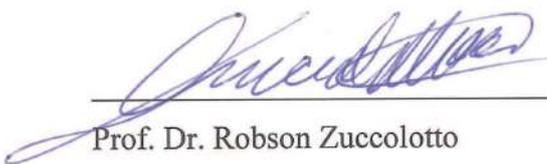
JENIFER LOUZADA MARION

**“ARRANJOS INSTITUCIONAIS DAS SUPREME AUDIT INSTITUTIONS E SUA RELAÇÃO
COM A CONSOLIDAÇÃO DA DEMOCRACIA”**

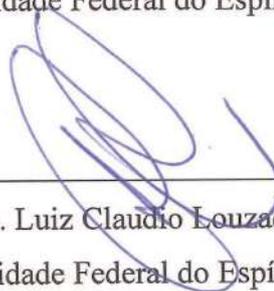
Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Vitória, 01 de abril de 2019.

COMISSÃO EXAMINADORA



Prof. Dr. Robson Zuccolotto
Universidade Federal do Espírito Santo



Prof. Dr. Luiz Claudio Louzada
Universidade Federal do Espírito Santo



Prof. Dr. Rogério Zanon da Silveira
Universidade Federal do Espírito Santo

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à Deus, por ter preparado o meu caminho na forma que ele entendia ser melhor, me proporcionando a chegar na defesa do mestrado.

Ao meu orientador, Robson Zuccolotto, primeiro por ter confiado na pesquisa realizada, segundo pelo auxílio em todo o processo de elaboração da dissertação, e, principalmente, por todos os ensinamentos dados dentro e fora da sala de aula. Por ter me apresentado algo que considero o mais importante de toda a trajetória do mestrado, o conhecimento.

À minha avó (*in memoriam*), meu maior exemplo! Aquela que não importa onde esteja, sempre estará comigo. Que sempre me lembro comemorando as minhas vitórias de forma única e não me deixando ficar inerte.

Aos meus pais que me permitiram o estudo durante toda a minha vida. Que permitiram que eu abrisse mão do trabalho para buscar o que eu realmente queria, a carreira pública e o mestrado, me dando o suporte necessário para isso.

Ao meu noivo, meu melhor amigo, conselheiro, confidente, incentivador e ouvinte de todos os dias! Aquele que sempre acreditou no meu potencial, o qual, muitas vezes, eu mesma duvidei, e nunca me deixou desistir.

À Bel e à Leona, minhas maiores companheiras do dia a dia e válvulas de escape de todo o estresse acumulado.

Às minhas amigas, pelo companheirismo durante esta trajetória, em especial à Paula, por ter me apresentado à linha 2 de pesquisa do mestrado, à Larisse, por sempre ter fé pelo meu ingresso no mestrado, e à Jéssica e à Mariana, por toda a parceria para publicação do artigo.

RESUMO

A transparência e a *accountability* almejadas em uma democracia parlamentarista ou presidencialista visam à aproximação entre a sociedade e seus representantes eleitos, onde as *Supreme Audit Institutions* (SAIs) exercem papel fundamental. Sendo uma das formas de controle durante os mandatos, as *Supreme Audit Institutions* são órgãos que têm como uma de suas finalidades o controle daqueles que gerenciam recursos públicos, onde acabam apreciando seus atos para auxiliar naqueles que posteriormente irão julgá-los. São três os principais modelos de SAIs (*Westminster*, Judicial e Colegiado), em que a escolha institucional dos países tende a levar em conta os interesses a serem alcançados, podendo a forma de governo, onde os mesmos estão inseridos, influenciar nas opções a serem realizadas. A presente dissertação tem o objetivo estudar a chance de associação entre os desenhos institucionais das *Supreme Audit Institutions* e o nível de democracia dos países. Como hipótese de pesquisa entende-se que países com governos parlamentaristas possuem maior chance de apresentarem maiores índices de democracia do que países presidencialistas, e eles apresentam maior chance de possuírem SAIs auxiliando na consolidação da democracia. Para obtenção do resultado do problema foi realizada uma pesquisa qualitativa, do tipo documental, para identificar em qual modelo de SAI os países estavam inseridos e, posteriormente, por meio de uma análise quantitativa, realizada através das técnicas de medidas de efeitos, por meio da *Odds Ratio* e da magnitude da associação, e teste qui-quadrado, que permitiram responder aos objetivos propostos. Os resultados apontam que a democracia possui associação com as três variáveis testadas: transparência, *accountability* e forma de governo. Estas são fundamentais para a consolidação da democracia, sendo a forma de governo aquela que maior exerce influência. No que diz respeito às Instituições de Auditoria, independentemente do modelo adotado, todos os testes apresentaram associação. Contudo, verificou-se que enquanto a transparência é mais associada ao modelo de Colegiado, as variáveis de *accountability* e forma de governo demonstraram em seus testes de associação que países optantes por modelos não Colegiados tendem a ser mais democráticos nesses quesitos, sendo a forma de governo a principal.

Palavras-chaves: *Supreme Audit Institutions*; Democracia; Forma de governo; *Accountability*; Transparência

ABSTRACT

Transparency and accountability aimed at a parliamentary or presidentialist democracy searching for approach between society and elected representatives, where Supreme Audit Institutions (SAIs) do a fundamental role. Being one of the forms of control during mandates, Supreme Audit Institutions are organizations that have as one of their purposes the control of those who manage public resources, where they appreciate their acts to support those who will later judge them. There are three main models of SAIs (Westminster, Judicial and Collegiate), in which the institutional choice of countries tends to take into consideration the interests to be aimed, and the form of government, where they are inserted, influences the options to be done. The present dissertation studies the possibility of association between the institutional designs of the Supreme Audit Institutions and the level of democracy of the countries. As a research hypothesis, it is understood that countries with parliamentary governments have a greater chance of presenting higher levels of democracy than presidentialist countries, and they are more likely to have SAIs helping to consolidate democracy. To obtain the result of the problem, was done a qualitative research, in a documentary type, to identify in which SAI model the countries were inserted and, later, through a quantitative analysis, performed through the techniques of measures of effects, through the Odds Ratio and the magnitude of the association, and Chi-Square test, which allowed to respond to the proposed objectives. The results show that democracy has an association with the three variables tested: transparency, accountability and government form. These are fundamental for the consolidation of democracy, and the government form is the one that exerts greater influence. Regarding the Audit Institutions, regardless of the adopted model, all the tests had an association. However, it was found that while transparency is more closely associated with the Collegiate model, variables of accountability and government form have demonstrated in their association tests that countries that opt for non-Collegiate models tend to be more democratic in these issues, being the government form the main.

Keywords: *Supreme Audit Institutions; Democracy; Government form; Accountability; Transparency*

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Classificação dos países quanto à <i>accountability</i>	29
Tabela 2 – Classificação dos países quanto à transparência	29
Tabela 3 – Medida de efeito entre nível de democracia e nível de transparência	34
Tabela 4 – Medida de efeito entre nível de democracia e nível de <i>accountability</i>	34
Tabela 5 – Medida de efeito entre nível de democracia e forma de governo	36
Tabela 6 – Resumo das associações entre duas variáveis e teste qui-quadrado	36
Tabela 7 – Medida de efeito entre nível de democracia e nível de transparência, considerando as <i>Supreme Audit Institutions</i>	38
Tabela 8 – Medida de efeito entre nível de democracia e nível de <i>accountability</i> , considerando as <i>Supreme Audit Institutions</i>	39
Tabela 9 – Medida de efeito entre nível de democracia e forma de governo, considerando as <i>Supreme Audit Institutions</i>	40
Tabela 10 – Resumo das associações entre duas variáveis e <i>Supreme Audit Institutions</i> e teste qui-quadrado	41

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Características dos modelos de <i>Supreme Audit Institutions</i>	28
Quadro 2 – Resumo da forma de coleta de informações das variáveis analisadas	30
Quadro 3 – Discriminação dos países retirados da amostra com seus motivos	31
Quadro 4 – Discriminação dos países que compõem a amostra de estudo	32
Quadro 5 – Forma de classificação final das variáveis	33

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

SAI – *Supreme Audit Institutions.*

CCP – *Comitê de Contas Públicas.*

PAC – *Public Account Committee.*

OECD – *Organisation for Economic Co-operation and Development.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	DEMOCRACIA REPRESENTATIVA	14
2.1.1	<i>Accountability</i> e transparência	15
2.2	AS FORMAS DE GOVERNO E AS INSTITUIÇÕES	17
2.2.1	Controles institucionais durante o mandato.....	20
2.3	MODELOS DE <i>SUPREME AUDIT INSTITUTIONS</i>	22
2.3.1	Modelo <i>Westminster</i>	22
2.3.2	Modelo Judicial	23
2.3.3	Modelo de Conselho	25
2.3.4	Fatores de sucesso das <i>Supreme Audit Institutions</i>	25
3	METODOLOGIA.....	27
4	ANÁLISE DE DADOS.....	31
4.1	ADEQUAÇÃO DA BASE DE DADOS	31
4.2	MEDIDAS DE EFEITOS ENTRE DUAS VARIÁVEIS	33
4.2.1	Associação entre nível de democracia e nível de transparência	33
4.2.2	Associação entre nível de democracia e nível de <i>accountability</i>	34
4.2.3	Associação entre nível de democracia e forma de governo	35
4.2.4	Resumo dos testes de associação entre duas variáveis e teste qui-quadrado ..	36
4.3	MEDIDAS DE EFEITOS ENTRE DUAS VARIÁVEIS CONSIDERANDO AS <i>SUPREME AUDIT INSTITUTIONS</i>	37
4.3.1	Associação entre nível de democracia e nível de transparência, considerando as <i>Supreme Audit Institutions</i>	37
4.3.2	Associação entre nível de democracia e nível de <i>accountability</i> , considerando as <i>Supreme Audit Institutions</i>	38
4.3.3	Associação entre nível de democracia e forma de governo, considerando as <i>Supreme Audit Institutions</i>	39
4.3.4	Resumo dos testes de associação entre duas variáveis considerando as <i>Supreme Audit Institutions</i> e teste qui-quadrado	40
5	CONCLUSÃO.....	43
	REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	46

1 INTRODUÇÃO

Em uma democracia marcada pela representação, o controle exercido sobre os governantes torna-se fundamental para a consolidação da ordem democrática. No entanto, esses controles dependerão de como estão organizados os arranjos institucionais dessas democracias. Independentemente dos arranjos, do ponto de vista teórico, três características são centrais para torná-los um governo democrático: sufrágio universal; direitos e garantias fundamentais; e controle durante os mandatos (BOBBIO, 2015).

No que se refere ao controle institucional durante os mandatos, estes têm a finalidade de consumir a prestação de contas ou a responsabilização dos governantes, podendo ocorrer através do Poder Judiciário, judicialmente, verificando a constitucionalidade dos atos, e/ou extrajudicialmente, por intermédio do Ministério Público; Controle Social, exercido pelos instrumentos de controle da sociedade durante o mandato político; Poder Legislativo, por meio da verificação dos atos públicos dos chefes de governo, com base na fiscalização e desempenho orçamentário e; Controle dos Tribunais de Contas, apreciando as ações governamentais administrativo-financeiras (ARANTES et al., 2010).

Dentre as formas de controle, tal estudo limitar-se-á a análise das *Supreme Audit Institutions* (SAIs), também conhecidas como Tribunais ou Auditoria de Contas, que têm o papel de análise das contas dos governantes, o que permite a garantia da *accountability* e da transparência e, conseqüentemente, a consolidação da democracia.

As *Supreme Audit Institutions* se diferenciam entre os países, seja pelo modelo de instituição adotada ou, ainda que no mesmo modelo, por suas particularidades, que às vezes acabam sendo alteradas após sua constituição para melhor adequação aos seus objetivos pretendidos. Os três principais modelos mundiais dessas Instituições são: *Westminster*, ligado ao parlamento; *Napoleonic*, independente do Executivo; e *Board* ou *Colligate*, fazem parte do parlamento (THE WORLD BANK, 2001).

O sistema de governo adotado pelo país poderá influenciar significativamente no modelo de Instituição de Auditoria a ser escolhido devido à sua ligação entre esses órgãos. Isso tanto pela forma de criação da instituição e, conseqüentemente, pela sua forma de atuação, como pela relação de pós-auditoria, ou seja, onde haverá a justificação e a punição, quando necessária, dos governantes.

Países presidencialistas, onde se tem a predominância no Poder Executivo devido à suas atribuições e a ideia de presidir, ou seja, de superioridade, tendem a optar por modelos de auditoria em que não diminuam seus poderes, com isso, as SAIs não terão tanta eficácia como nos países parlamentaristas. Isso porque em países optantes por esses governos reside a ideia do diálogo e a consequente colaboração entre os Poderes, onde, conseqüentemente, almeja-se Instituições de Auditoria mais comprometidas com a consolidação da democracia.

Ainda que na história o modelo de *Westminster* esteja mais ligado ao governo parlamentarista e do modelo *Napoleonic* esteja mais ligado ao governo presidencialista nada impede que os desenvolvimentos institucionais alterem seus modelos ou até mesmo criem novos, para que se opte por *Supreme Audit Institutions* comprometidas com uma democracia mais eficaz, e, por conseguinte, o bem-estar social.

Ao se fazer as escolhas institucionais, leva-se em conta não só os interesses que se pretende alcançar através dessas organizações, mas também o ambiente na qual elas serão inseridas. Com isso, sociedades mais democráticas, almejarão instituições mais democráticas (HALL; TAYLOR, 2003)

Neto (1962) entende que o governo parlamentarista é mais democrático que o presidencialista devido à igualdade pela qual os Poderes se encontram, o que evita a concentração em um único Poder, como é o caso do presidencialismo. Logo, governos mais democráticos buscarão instituições mais democráticas, o que levaria a pensar que os modelos de *Supreme Audit Institutions* adotados pelo parlamentarismo seriam mais democráticos, e isso estaria associado a uma maior transparência e *accountability* dos poderes executivos de cada país. Com isso, assumir-se-ia, por hipótese, que países com governos parlamentaristas apresentariam maior chance de possuírem *Supreme Audit Institutions* auxiliando na consolidação da democracia.

Assim, dado que os desenhos institucionais importam, conforme destacado por Hall e Taylor (2003) e Lijphart (2003) e devido à escassa literatura referente aos modelos de SAIs (até a elaboração deste trabalho não foi identificada nenhuma pesquisa que buscasse associar os modelos de democracia com os modelos de SAIs), este estudo apresenta a seguinte questão direcionadora da pesquisa: Havendo associação entre transparência, *accountability* e forma de governo com a democracia, qual a chance das escolhas de arranjos institucionais das *Supreme Audit Institutions* pelos países influenciarem na consolidação das democracias?

Tendo como hipóteses de pesquisa:

H1: Países com governos parlamentaristas possuem maior chance de apresentarem maiores índices de democracia do que países presidencialistas

H2: Países com governos parlamentaristas apresentam maior chance de possuírem *Supreme Audit Institutions* auxiliando na consolidação da democracia.

Tem-se como objetivo geral analisar a chance de associação entre os desenhos institucionais das *Supreme Audit Institutions* e o nível de democracia dos países.

Como objetivos específicos, temos:

- Identificar o tamanho da magnitude entre os desenhos institucionais das SAIs e o nível de transparência dos países;
- Identificar o tamanho da magnitude entre os desenhos institucionais das SAIs e o nível de *accountability* dos países;
- Identificar o tamanho da magnitude entre os desenhos institucionais das SAIs e a forma de governo dos países.

Através das variáveis: nível de democracia, *accountability*, transparência e forma de governo, pretende-se, por meio de um estudo qualitativo e quantitativo, responder ao problema de pesquisa, ao passo que estas variáveis serão confrontadas com os modelos de SAIs escolhidos pelos países, através de técnicas de medidas de efeitos e teste qui-quadrado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 DEMOCRACIA REPRESENTATIVA

O início da democracia representativa surge como alternativa à democracia direta pura e à democracia representativa pura, sendo uma estrada intermediária que permite ao sistema a substituição dos representantes (BOBBIO, 2015). Com isso, permite-se que a democracia se recrie constantemente, a fim de adequá-la as atuais necessidades da população e que, assim, as questões trazidas pelos cidadãos ao Estado, nada mais seriam do que um reflexo da luta para redefinição entre suas necessidades e condições sociais para com a legislação vigente (URBINATI, 2006).

Logo, a democracia representativa é um fator de estabilidade à ordem política, dado que são diversas opiniões que almejam visibilidade através de um representante ou partido político, onde a solução das demandas terá como objetivo o interesse comum no bem-estar social. Por meio da representação, percebe-se que a democracia está dissociada de multidão e pensamentos singulares, mas, na verdade está associada a ideia da busca pela união, pelo ideal da sociedade, transmitido por meio do voto. (URBINATI, 2006). Esse tipo de democracia dá ao povo “um poder negativo que permite investigar, julgar, influenciar e reprovar seus legisladores” (URBINATI, 2006, p. 208).

O poder negativo, realizado por meio de canais diretos e indiretos de comunicação entre eleitores e eleitos, permite a sociedade mudar, deter ou reprimir a consequência de determinados atos realizados pelos governantes, para adequá-los as vontades do povo (URBINATI, 2006). Mas para isso ocorrer é necessário que haja instrumentos de controle e verificação sobre a administração pública que permitam ao povo analisar as ações dos agentes políticos juntamente aos seus burocratas, e, conseqüentemente, condená-las quando impróprias (ARANTES et al., 2010).

Nos tempos atuais a democracia representativa pode ser encontrada em diversas formas de governo, entretanto, independentemente da forma escolhida, necessita-se de três características essenciais: o direito ao voto, as regras intertemporais durante os mandatos e o controle institucional durante os mandatos (BOBBIO, 2015).

O sufrágio permite que o povo, através do seu direito de voto, eleja seus representantes para que eles defendam as suas vontades, bem como manifestem seus interesses quando solicitados (BOBBIO, 2015). Logo, o governo representaria a vontade popular, sendo esta a principal

forma de soberania, e a conseqüente satisfação ou não do povo com as ações governamentais durante o mandato, refletiriam na reeleição ou não dos candidatos (ARANTES et al., 2010)

Para garantir a estabilidade da população, a fim de evitar que as mudanças de representantes alterem as leis que dão direitos e garantias fundamentais, tem-se as regras estatais intertemporais, que vinculam os representantes ao seu cumprimento (BOBBIO, 2015). Assim, “[...] o Estado deve ser regido por regras que delimitem seu campo de atuação e ao mesmo tempo estimulem a defesa de direitos básicos dos cidadãos, tanto individuais como coletivos” (ARANTES et al., 2010, p. 110).

O início da democracia ocorre por meio do direito ao voto, mas essa deve perdurar durante o mandato, havendo, portanto, a necessidade de instrumentos de controle, que permitirão que o povo, posteriormente, avalie se os governantes deverão ou não permanecer no seu cargo (ARANTES et al., 2010). Logo, o controle durante os mandatos é fundamental para que haja a punição, quando necessária, daqueles que estão para executar e criar as leis, permitindo que eles respeitem as leis vigentes, bem como os interesses dos cidadãos (BOBBIO, 2015).

O controle durante os mandatos ocorre mediante “[...] instituições de controle intraestatal (os chamados *check and balances*) que fornecem os mecanismos de fiscalização contínua dos representantes eleitos – durante o exercício de seus mandatos – e da alta burocracia com responsabilidade decisória” (ARANTES et al., 2010, p. 113).

2.1.1 *Accountability* e transparência

Essas três características da democracia formam a *accountability* democrática, que se trata de um “aparato institucional que garanta a responsabilização política ininterrupta do poder público diante da sociedade” (ARANTES et al., 2010, p. 113). A *accountability*, ou seja, a responsabilização pessoal pelos atos praticados juntamente com sua prestação de contas, busca proteger a sociedade das más condutas que os governantes possam ter (CAMPOS, 1990), sendo composta por três ações: Informação; Justificação; e Punição (PINHO; SACRAMENTO, 2009). Para que todas essas ações ocorram, é necessário que os governos sejam transparentes e divulguem suas ações ao público, sendo que a regra é a visibilidade dos representantes e o segredo, a exceção, estando, ainda este, limitado ao tempo (BOBBIO, 2015).

A transparência é um princípio de fundamental importância para a consolidação da democracia, antecedendo a justificação no processo de *accountability* (ZUCCOLOTTO; TEXEIRA, 2017).

Através dela os cidadãos poderiam vigiar as ações governamentais, posto que, para tal, é imprescindível que as informações disponibilizadas sejam coerentes e compreensíveis à sociedade (ZUCCOLOTTO; TEXEIRA; RICCIO, 2015) e de forma tempestiva.

Para que a informação seja considerada transparente ela deve ter duas condições, sendo elas: visibilidade, onde o dado deve ser razoavelmente completo e encontrado com facilidade; e capacidade de interferência, que se trata do grau de interferência que as informações divulgadas possam ocasionar (ZUCCOLOTTO; TEXEIRA; RICCIO, 2015).

Transparência na democracia é fundamental e vai além de publicidade, que é um dos princípios básicos da administração pública. [...] Dar publicidade aos atos de gestão é fundamental, mas a transparência é algo mais. Tornar pública a gestão não garante o acesso à informação. Ter acesso a informação deve ser entendido em sentido amplo, ou seja, entender e compreender o que está sendo publicado (MAWAD, 2001, p. 20).

Com isso, “o gestor público deve estar impelido pelo desejo de tornar-se compreendido pelo cidadão, trazendo informações úteis e valorosas para a sociedade” (SIU, 2011, p. 82), de forma que o gestor demonstre “o resultado obtido em relação aos (sic) recursos recebidos, a quem lhes ofereceu” (SIU, 2011, p. 80).

A materialização da *accountability* governamental ocorre através das divulgações claras e tempestivas dos atos de gestão pública, que venham a abranger informações qualitativas e quantitativas, e com suas consequências posteriores para a sociedade, disponibilizadas de maneira acessível a toda a sociedade, através de meios de comunicação eficazes, como é o caso da internet (CRUZ et al., 2012).

Ao passo que aumentam as organizações, aumenta a necessidade de salvaguardar os cidadãos de seus interesses, não bastando o processo eleitoral para isso. “Se a ideia (sic) de *accountability* refere-se à contínua prestação de contas pelos governantes, então é necessária a existência de formas para fiscalizá-los no decorrer de seus mandatos, por meio da aplicação de sanções antes do próximo pleito” (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004, p. 79).

Os países que se encontram em um estágio mais avançados de sua democracia, acabam por ser mais *accountables*, pois possuem uma cidadania mais organizada, sendo que é por meio desta que ocorre o verdadeiro controle no governo, o também chamado controle social. Logo, o nível de *accountability* nada mais é do que a relação entre Estado e sociedade (CAMPOS, 1990).

A democracia e a *accountability* ganham força quando as instituições políticas apresentam, além de meios para que a sociedade possa fiscalizar os governantes, formas de a sociedade interferir nas decisões políticas (GUTTMAN; THOMPSON, 1996), sendo que “a pré-condição

mais importante para que um sistema de *accountability* realmente funcione é a atividade dos cidadãos nos fóruns públicos democráticos e na sociedade civil” (ARATO, 2002, p. 103).

2.2 AS FORMAS DE GOVERNO E AS INSTITUIÇÕES

Para auxiliar a sociedade na efetividade da almejada *accountability* existem formas de controles institucionais que auxiliam no exercício do controle social. Contudo, os governos em que essas instituições estarão inseridas irá influenciar nos fatores de sucesso delas, e, conseqüentemente, impactarão na *accountability* e, posteriormente, na consolidação da democracia. Pois, como diria Przeworski et al. (1997, p. 121)

As democracias não são todas iguais. Sistemas de representação, arranjos para a divisão e supervisão de poderes e métodos de organização de interesses, assim como doutrinas legais e direitos e obrigações associados à cidadania, podem variar - e com certeza variam amplamente - entre os regimes que são genericamente reconhecidos como democráticos. Estas diferenças, expressas nos detalhes das instituições, geram efeitos que dois milênios de reflexão e investigação ainda não lograram nos permitiram conhecer plenamente.

Dentre as diversas formas de governo existentes, as principais ligadas à democracia são o parlamentarismo e o presidencialismo. O Parlamentarismo traz como ideia principal a do diálogo entre os seus Poderes. Ele surgiu na Inglaterra devido ao senso democrático do povo, tendo como visão um Governo de gabinete, pois há a figura de dois representantes, havendo a igualdade entre os Poderes. É composto por um Chefe de Estado, aquele que representa o país, que normalmente é uma pessoa diferente do Chefe de Governo, onde este é eleito pelo parlamento através de eleições indiretas, mas não detêm um poder tão grande como ocorre no caso do sistema presidencialista. O Parlamento, em contrapartida, é composto por meio das eleições diretas, onde os cidadãos escolhem seus representantes (NETO, 1962).

No parlamentarismo, o parlamento pode dissolver o governo do primeiro-ministro e do rei, assim como o líder do gabinete também pode desfazer o parlamento, caso este não possa mais funcionar (INDEXMUNDI, s.d.).

Os governos presidencialistas têm como ideia principal a de presidir, de que se tenha um Poder superior aos demais, sendo este o Poder Executivo. Há uma harmonia entre os Poderes; entretanto, eles são independentes. É considerado como um governo de juizes onde o Executivo é o órgão imediato do Estado. Parte do Presidente a iniciativa das leis, aprovadas posteriormente pelo Legislativo, sendo os representantes de ambos os Poderes eleitos mediante eleições diretas pelo povo. O Presidente só é destituído de seu cargo em caso de crime de responsabilidade que

este próprio cometa, onde, após seu julgamento, for declarado seu *impeachment*, ou em caso de renúncia de seu mandato (NETO, 1962).

Neto (1962, p. 240) descreve que “não é o sistema de governo que cria, por si, o regime democrático”, assim “tanto o presidencialismo como o parlamentarismo podem realizar a verdadeira democracia, ideal da nossa civilização, se respeitarem os direitos sagrados da pessoa humana [...] e ao mesmo tempo satisfazer os interesses temporais do homem [...]”.

Entretanto, ao se olhar para as instituições, para suas características, sem olhar a influência exercida pelos cidadãos, entende-se que o governo parlamentarista tem uma democracia mais eficiente ao passo que ela dá ao Poder Legislativo a relevância que este deve ter, ou seja, a atribuição de elaborar as leis através dos representantes eleitos pela sociedade (NETO, 1962).

Linz (1990) entende que a democracia dos regimes parlamentaristas é mais durável do que as do presidencialismo devido a duas características principais: No presidencialismo acaba por se ter um único vencedor da disputa política, enquanto no parlamentarismo o candidato derrotado será o líder da oposição; e a probabilidade de ocorrer a paralisia do Poder Legislativo é maior no caso do presidencialismo.

Przeworski et al. (1997) verificaram que ainda em países mais pobres, sistemas parlamentaristas fazem com que a chance de sobrevivência da democracia seja maior. Ademais, concluem em sua pesquisa que em países ricos a democracia tem mais chance de perdurar, e, em contrapartida, nos países em desenvolvimento, as instituições tornam-se fundamentais para a durabilidade da democracia.

Deste modo, à medida que governos com uma maior consolidação da democracia advém de países mais *accountables*, e uma das formas de se garantir a almejada *accountability* é através de instituições de controle estáveis, logo, governos mais democráticos seriam compostos por instituições mais consolidadas.

Os modelos de democracia também interferem na consolidação desta, sendo que isso pode ocorrer até mesmo dentro do mesmo tipo de modelo, como é o caso do presidencialismo nos Estados Unidos e no Brasil. Campos (1990) destaca que o presidencialismo americano favorece a democracia devido aos valores e costumes desta sociedade. Em contrapartida, no Brasil, a democracia presidencialista nada mais é do que uma democracia de forma, onde o povo aceita passivamente o domínio do Estado, prejudicando, portanto, a *accountability*.

Portanto, a forma de governo dos países influencia na maneira com que as instituições serão criadas, pois quanto mais democrático os países, mais democráticas serão as instituições. Essas diferenças ocorrem, dado que as escolhas institucionais, numa concepção funcionalista, nada mais são do que um reflexo dos desejos estratégicos dos atores racionais, visando a obtenção de seus resultados almejados, bem como dos benefícios pretendidos pelos governantes. Portanto, os arranjos institucionais fornecem informações fundamentais para que se possa compreender as origens das instituições (PIERSON, 2004).

Hall e Taylor (2003) complementam descrevendo que não será apenas os interesses a serem alcançados que irão influenciar na constituição das instituições, o que acaba por buscar o interesse de um dos grupos da sociedade pluralista em detrimento de outros, mas também as características sociais, psicológicas e culturais dos indivíduos que compõem a sociedade. Logo, as regras/leis de um país, que acabam por refletir os interesses dos cidadãos, também irão impactar na forma da constituição das instituições.

Assim, o arcabouço institucional em que as organizações estão inseridas, acaba por refletir o interesse e as preferências políticas dos grupos e indivíduos da sociedade, reproduzindo as variações nas políticas públicas e, por consequência, as diferenças entre as democracias modernas (STEINMO, 1989).

Entretanto, tais resultados não são projetados a longo prazo, mas somente no curto espaço de tempo em que aqueles que implementarão as instituições terão acesso. Logo, não se pode prever todas as consequências das implementações das instituições. Para isso, servirá o desenvolvimento institucional, permitindo que ocorram pequenas e graduais transformações nas instituições, adequando as necessidades da época, não chegando aos pés de uma mudança institucional, dado que esta envolveria algo inesperado e repentino (PIERSON, 2004).

A fraqueza institucional acaba por interferir na consolidação da democracia dos países, pois ela implica na ausência de controles do público sobre o Estado, advindo da falta de informações ou má formação deliberada, gerando a alienação política dos cidadãos (CAMPOS, 1990).

Por isso, as escolhas institucionais são extremamente relevantes, dado que elas influenciarão não só nos trabalhos, mas, também, nos resultados dos atos destes órgãos e, em caso de necessidade de mudança, não ocorrerá facilmente, nem de forma drástica (ALT; LASSEN; ROSE, 2005).

2.2.1 Controles institucionais durante o mandato

Dye e Staphurst (1998) entendem que o fortalecimento institucional envolve oito pilares, sendo eles:

- Vontade política;
- Reformas administrativas;
- Agências de “cão de guarda” (Comissões de Combate à Corrupção; Instituições Supremas de Auditoria);
- Parlamentos;
- Conscientização/envolvimento do público;
- Judiciário;
- Mídia;
- Setor privado.

Todos os pilares são interdependentes, sendo que é o conjunto deles que fortalece a integridade nacional. Quando um dos pilares é enfraquecido, aumenta-se a carga para os demais, tornando necessário o reequilíbrio entre eles.

Dentre as principais instituições de controle criadas pelos países, de forma a auxiliar a realização das verificações necessárias para que ocorra a *accountability*, encontram-se: o Poder Judiciário; o Poder Legislativo e as *Supreme Audit Institutions*.

O Poder Judiciário pode diferir sua forma de atuação dependendo do regime governamental adotado pelo país, contudo, sua análise volta-se para a questão da legalidade das ações. No caso de países que adotam o princípio do *check and balances*, ou seja, governos presidencialistas, este Poder só age quando provocado, tendo o intuito de controlar os demais poderes em casos de atos que estejam em desacordo com a lei maior. O Ministério Público também atua na forma de controle judicial, onde, muitas vezes, acaba sendo um fiscal de políticas públicas devido ao poder que as leis dos países lhe dão para exercer sobre as demais instituições (ARANTES et al., 2010).

Um tipo de controle realizado pelo Poder Legislativo, através do parlamento, dá-se na fiscalização orçamentária dos atos governamentais. Mediante a propositura dos orçamentos pelo Poder Executivo, o Legislativo faz as discussões e modificações que julgar necessárias para adequar ao interesse público. Posteriormente, ao final do exercício financeiro, ele irá

avaliar, com o auxílio do parecer emitido pela *Supreme Audit Institutions*, se o Executivo cumpriu as exigências (ZUCCOLOTTO; TEXEIRA, 2014).

As *Supreme Audit Institutions* transitam por todos os controles durante os mandatos, direta ou indiretamente, pois encontrando ilegalidade deverão encaminhar para o órgão do Poder Judiciário para que sejam tomadas as providências necessárias e, quanto ao controle social, as SAIs recebem denúncias dos cidadãos para que sejam realizadas futuras investigações (RIBEIRO, 2002).

Entretanto, sua função primordial é na atuação como auxiliar do Poder Legislativo, informando e ajudando “[...] na fiscalização da execução orçamentária e, por isso, verificam se as receitas estão sendo arrecadadas e se os gastos realizados pelo executivo são consistentes, tanto em relação ao orçamento aprovado, como no que se refere aos regulamentos da legislação financeira” (ZUCCOLOTTO; TEXEIRA, 2014, p. 30). Posteriormente, apresentam seus pareceres ao parlamento para que este decida pela aprovação ou não das contas dos chefes de governo, atuando como uma opinião independente do Poder Executivo, tendo por objetivo promover (DFID, 2004):

- Uso adequado e efetivo de fundos públicos;
- Desenvolvimento de uma boa gestão financeira;
- Execução adequada das atividades administrativas; e
- Comunicação de informações às autoridades públicas e ao público em geral por meio da publicação de relatórios objetivos.

A execução das auditorias das prestações de contas realizadas pelas instituições de controle, adiciona credibilidade às afirmações feitas por aqueles que prestaram informações, além de assegurar o cumprimento dos princípios da Administração Pública (DYE; STAPENHURST, 1998).

Através de suas atividades de controle, ainda que não seja sua função principal, as SAIs permitem que seja possível reduzir a corrupção, uma vez que as auditorias realizadas permitem a identificação de fraudes e abusos (THE WORD BANK, 2001), além de permitirem que se teste a veracidade e confiabilidade das informações visíveis, disponibilizadas através das transparências dos órgãos (ZUCCOLOTTO; TEXEIRA; RICCIO, 2015).

As auditorias realizadas pelas Instituições Supremas de Auditoria resumem-se em três tipos básicos: Auditoria financeira, onde o auditor tem como finalidade atestar e verificar a exatidão

das demonstrações contábeis; Auditoria de conformidade, que tem como foco a verificação das ações governamentais para com as leis e regulamentações e Auditoria de desempenho, que visam garantir a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos públicos. A auditoria de desempenho é a que tem maiores efeitos sobre governos democráticos, porém é o conjunto dos três tipos de auditoria que fornecem uma visão completa da organização auditada (DYE; STAPENHURST, 1998).

2.3 MODELOS DE *SUPREME AUDIT INSTITUTIONS*

As *Supreme Audit Institutions* buscam a integridade de seus regimes através da fiscalização das despesas e receitas de governo, agregando credibilidade, transparência e *accountability* aos atos governamentais, tornando-se meios econômicos para o alcance destes objetivos, bem como melhoria dos desempenhos de governo, assim como obediências aos princípios pelos quais são regidos (DYE; STAPENHURST, 1998).

Tais órgãos podem ser constituídos por diversos modelos de instituições, contudo, são três os sistemas mais comuns existentes no mundo: *Westminster* ou Modelo Anglo-Saxão; Judicial ou Napoleônico e de Conselho ou Colegial.

2.3.1 Modelo *Westminster*

O modelo *Westminster* ou Modelo Anglo-Saxão caracteriza-se pela ligação ao sistema parlamentar, onde a partir das auditorias é emitido um relatório referente a todas as contas dos departamentos governamentais e organismos públicos existentes, sendo estas submetidas a um Comitê de Contas Públicas (CCP), geralmente presidido por um membro de oposição. Posteriormente o CCP emite um relatório com recomendações ao Governo, que obrigatoriamente as responde com ações que estão sendo tomadas referente às recomendações feitas (DFID, 2004). Também conhecido como modelo de Controladoria, esse tipo de SAI “produz relatórios sobre a implementação de determinadas políticas públicas e os encaminha ao *Pubic Account Committee* (PAC)” (LOUREIRO et al., 2011, p. 33).

Este modelo de órgão de auditoria possui um único chefe, podendo ser um membro do parlamento, que detém todos os direitos, poderes e responsabilidades, possuindo fortes garantias para assegurar a sua independência. O auditor, que também pode ter seu papel

combinado com o de Controlador, nomeia seu pessoal, formados na área financeira (contadores e auditores), sendo livre para decidir sobre seu plano de trabalho, com foco nas despesas de governo (DFID, 2004).

Devido a ter um único representante, acaba que este torna-se muito poderoso, necessitando que ele apresente uma atuação impecável, demonstrando um alto nível de confiança. A legislação do país deve possuir meios para remoção do Auditor, ainda que com aprovação do Parlamento, caso sua integridade acabe sendo um problema, para que assim a figura do Auditor não se torne um risco de abuso de poder; sendo, porém, um problema, caso o parlamento seja corrupto ou fraco (DFID, 2004).

Para que o modelo *Westminster* de *Supreme Audit Institutions* funcione, é necessária a participação efetiva do Parlamento e do Comitê de Contas Públicas acompanhando os relatórios e pareceres emitidos pelo Auditor, e cobrando sua resposta do Governo, ocasionando no impacto das instituições. Isso também pode ser obtido por meio da publicidade desses atos da SAI e do Parlamento, dificultando a ausência de resposta dos órgãos que sofrem o controle (DFID, 2004).

O foco da auditoria é na opinião sobre as contas anuais dos órgãos públicos e se elas apresentam uma versão verdadeira e justa dos eventos financeiros de seu exercício e sua consequente economia, eficiência e eficácia gerada, onde as questões legais e de regularidade são abordadas de maneira reduzida (DFID, 2004).

2.3.2 Modelo Judicial

No modelo Judicial ou Napoleônico, a Auditoria ocorre de forma independente dos Poderes Executivo e Legislativo, podendo haver apenas uma relação limitada com o Parlamento/Legislativo. A despesa pública anual, fixada no orçamento e elaborado pelo Ministério de Finanças, junto com seus funcionários, como é o caso dos contadores, é autorizada pelo Parlamento. Este Ministério também pode realizar uma auditoria interna, dado que o mesmo detém o conhecimento das ações internas necessárias para se obter os resultados almejados (DFID, 2004).

O relatório das contas públicas será elaborado no fim do período orçamentário pelo Ministério de Finanças, sendo controlado pelo órgão externo de Auditoria. Posteriormente, o Tribunal de Contas irá emitir um relatório das contas de governo, podendo, também, tomar como base os

relatórios das auditorias internas realizadas, enviando-o ao Parlamento, que decidirá ou não pela conclusão obtida pela Auditoria (DFID, 2004).

Todos os que compõem o órgão de auditoria externa, ainda que somente um deles seja o Presidente, podem aplicar sanções aos seus subordinados e seus respectivos responsáveis em caso de responsabilidade por eventuais atos ilegais que venham a ocorrer, que recairão sobre o causador do dano. A fim de assegurar a independência dos auditores, estes possuem um mandato ilimitado, findado com a sua idade para aposentadoria. Os componentes dos Tribunais acabam por terem sua formação voltada para a lei, tendo em vista que o foco dos trabalhos se dá na verificação do cumprimento da legislação pelo governo, visando garantir que o dinheiro tenha sido efetivamente gasto. Com isso, devido ao seu objetivo de conformidade com a lei, acaba por não abranger questões mais amplas de gestão financeira relacionadas a economia, eficiência e eficácia das despesas, o que ocasiona na ausência da análise de como os recursos estão sendo utilizados (DFID, 2004).

As auditorias são elaboradas em cima de padrões pré-estabelecidos, o que acaba por ser bem eficaz quando realizados em organizações onde os gestores conhecem, não só o seu papel, mas também o da organização. Entretanto, devido à complexidade do sistema, quando o Executivo é composto por pessoas desqualificadas ou há falta de recursos, pode ocorrer a dificuldade na aplicação dos controles de contas (DFID, 2004).

A principal diferença para o modelo de *Westminster* se dá no fato de que o modelo Judicial possui “autoridade administrativa e legal, podendo julgar a concordância dos atos governamentais às normas legais. O mesmo não ocorre com as Controladorias, que analisam os gastos públicos e reportam suas análises ao Parlamento” (LOUREIRO et al., 2011, p. 33).

As sanções aplicadas pelos Tribunais deveriam retornar ao orçamento do governo central, o que, em regra, não ocorre, tendo em vista que acabam indo para o próprio Tribunal, representando, portanto, um conflito de interesses, uma vez que este órgão acaba por se beneficiar das suas próprias decisões, comprometendo a imparcialidade de suas decisões. Entretanto, tal fato também pode ocorrer para estimular os auditores, bem como complementar o orçamento disponibilizado para o Tribunal. Logo, seria mais prudente que esses órgãos tivessem disponibilizados em orçamento o que efetivamente utilizam, tanto para manutenção de suas atividades, mas também para evolução e estímulo de seus auditores (DFID, 2004).

2.3.3 Modelo de Conselho

Por fim, o modelo de Conselho ou Colegial, introduzido nos anos de 1960-1970 em muitos países industrializados, vem se tornando cada vez mais popular, apresentando uma abordagem diferente, uma vez que abrange seu foco para a auditoria de desempenho (WANG; RAKNER, 2005)

Composto por vários membros que tomam as decisões em conjunto, ainda que liderados por um presidente, sendo que após a emissão de seus pareceres, ocorre a submissão destes ao Parlamento que, normalmente, possui um Comitê de Contas Públicas. Nestes modelos, os Tribunais não têm funções judiciais, se assemelhando mais ao modelo *Westminster*, porém diferente quanto a sua estrutura interna (DFID, 2004).

Suas atividades podem ser descentralizadas dentro do próprio órgão, onde seus membros, nomeados pelo Parlamento para um mandato fixo, têm liberdade para determinar a metodologia de trabalho a ser utilizada, onde o foco do trabalho é menos influenciado devido ao modelo de Instituição de Auditoria implementada. Com isso, os membros do Conselho terão sua formação de acordo com o trabalho/auditoria a ser realizada (DFID, 2004).

Por se r um sistema de deliberação consensual, acaba por se tornar um sistema inclusivo, o que faz com que em órgãos com controle financeiro fraco, o processo de tomada de contas seja lento e incômodo. A liberdade de atuação das SAIs pode acabar por ocasionar uma instabilidade quanto as relações destas com os órgãos auditados, pois acaba alterando a consistência do trabalho de Auditoria (DFID, 2004).

O fato dos mandatos serem temporários pode se tornar uma fraqueza, pois quando curtos e/ou mudanças, junto com o Parlamento, podem ocasionar instabilidade nos órgãos tendo em vista a alta rotatividade e, conseqüentemente, não haver a retenção de capital intelectual. Porém, mandatos longos podem gerar a estagnação dos membros. Contudo, é indicado que os mandatos dos Auditores sejam maiores do que os mandatos dos membros do Parlamento; além de haver margem para recondução dos mandatos dos auditores, para evitar qualquer interferência que aquele possa exercer neste (DFID, 2004).

Vista disso, não só nesse modelo, mas em todos, a atuação conjunta do Parlamento em busca da *accountability* é fundamental para a efetividade das *Supreme Audit Institutions*.

2.3.4 Fatores de sucesso das *Supreme Audit Institutions*

Ao se analisar a teoria, entende-se que o parlamentarismo representa uma forma de governo mais democrática, devido às suas características. Como consequência, o modelo de *Supreme Audit Institutions* adotado por esse regime tenderá a auxiliar mais na estabilidade da democracia, ou, em outras palavras, tenderão a ser mais efetivos na promoção da transparência e da *accountability*. Com isso, surgem as seguintes hipóteses de pesquisa:

H1: Países com governos parlamentaristas possuem maior chance de apresentarem maiores índices de democracia do que países presidencialistas

H2: Países com governos parlamentaristas apresentam maior chance de possuírem *Supreme Audit Institutions* auxiliando na consolidação da democracia.

Entretanto, vários são os fatores para que ocorra o sucesso das SAIs, dentre eles encontram-se: a existência de um mandato de auditoria claro, onde haja um acordo prévio com o parlamento das regras e limites, ao invés de ter suas atribuições designadas em lei, o que as torna mais vulnerável a críticas e possíveis interferências em seus trabalhos; a independência, tanto de trabalho quanto financeira, para que as SAIs tenham autoridade em suas ações; a qualificação do corpo técnico, que, muitas vezes, devido à falta de independência financeira, torna-se mais difícil de possuir profissionais qualificados, pois não é possível investir em sua qualificação; e o compartilhamento de conhecimento e experiência, através de participação em congressos e seminários, bem como treinamentos, o que acaba por também ser reflexo da independência financeira do órgão (DYE; STAPENHURST, 1998).

Quanto maior for a efetividade das Instituições de Fiscalização Superior, maior os níveis de *accountability* e transparência. Em consequência temos uma democracia com uma maior qualidade, tendo em vista que o controle das relações dentro do Estado garante a permanência de valores fundamentais à democracia contemporânea (MENEZES, 2014, p. 6).

A falta de controles e penalidades, ou seja, de *accountability*, acaba por enfraquecer o ideal democrático, e a fragilidade das *Supreme Audit Institutions* impactará no grau de *accountability* dos países (CAMPOS, 1990).

3 METODOLOGIA

A fim de solucionar o problema de pesquisa apresentado, foi realizada uma combinação de métodos qualitativos e quantitativos. A parte qualitativa da pesquisa realizou-se por meio de uma pesquisa do tipo documental, que “[...] se assemelha à pesquisa bibliográfica, todavia não levanta material editado – livros, periódicos etc. -, mas busca material que não foi editado, como cartas, memorandos, correspondências de outros tipos, avisos, agendas, propostas, relatórios, estudos, avaliações etc.” (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 85 e 86). Esse tipo de pesquisa permite que se tenha “uma fonte de dados e informações auxiliar, subsidiando o melhor entendimento de achados e também corroborando evidências coletadas por outros instrumentos e outras fontes [...]” (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 86).

A pesquisa documental foi utilizada para a formação da base de dados referente a amostra dos modelos de *Supreme Audit Institutions*. Tal amostra será composta a partir dos 36 países que compõe a *Organisation for Economic Co-operation and Development* – OECD, os quais têm como objetivo a promoção de políticas que melhorem o bem-estar econômico e social das pessoas em todo o mundo (OECD, s.d.), que possuem suas informações disponíveis e em língua acessível, e dos países que compõem a América do Sul, o qual é composto por doze países. Portanto, a amostra de partida será de 47 países, dado que o Chile é um dos países membros da OECD.

De posse das informações dos países obtidas através das Constituições, Leis Orgânicas das SAIs e/ou sites das SAIs, disponíveis e compreensíveis, buscou-se identificar em qual dos modelos de Tribunais de Contas cada um dos países mais se enquadra através das características pré-definidas.

Para sua classificação será utilizado o resumo dos modelos dos Tribunais disponibilizado pelo *Departament for International Development* (2004) no texto “*Characteristics of different external audit systems*”, sendo analisado em qual característica de cada um dos itens cada Instituição de Auditoria dos países irá se encaixar. Como é possível que essas instituições tenham características de mais de um modelo, foi analisado a frequência com que elas ocorrem.

Os países que possuem todas as suas características em um determinado modelo foram considerados como puros. Já aqueles que possuem características em mais de um modelo de SAI, verificou-se em qual modelo ocorre uma maior frequência de características. Logo, se das sete características identificadas, um país possuir quatro em *Westminster* e três em Judicial, por exemplo, ele foi considerado *Westminster* adaptado. Caso um país possua três características

em dois modelos e uma em outro, ele foi considerado como híbrido. Com isso, houve sete possíveis classificações de SAIs, sendo elas: *Westminster* puro, *Westminster* adaptado, Judicial puro, Judicial adaptado, Colegial puro, Colegial adaptado e Híbrido.

Quadro 1 – Características dos modelos de *Supreme Audit Institutions*

	<i>Westminster</i>	Judicial	Colegial
Instituição Suprema de Auditoria	Escritório Nacional de Auditoria	Tribunal de Contas / Auditoria	Conselho de Auditoria
Chefe da organização	Auditor Geral (uma pessoa)	Juiz sênior (selecionado por outros membros do Tribunal)	Presidente do Conselho
Período de nomeação	Número de anos normalmente fixado, mas pode ser indefinido	Indefinido com uma idade de aposentadoria definida	Número de anos fixo
Principal foco de auditoria	Auditoria financeira	Auditoria de legalidade	Variável
Comitê de Contas Públicas?	Sim	Não	Sim
Função judicial?	Não	Sim	Não
Antecedentes da equipe da Instituição Suprema de Auditoria	Contabilistas financeiros, auditores	Legal – advogados	Variável
Acompanhamento do trabalho de auditoria	Relatórios para Comitê de Contas Públicas; Comitê de Contas Públicas realiza audiências e emite seus próprios relatórios	Tribunal impõe penalidades ou concessões de quitação	Relatórios para Comitê de Contas Públicas; Comitê de Contas Públicas realiza audiências e emite seus próprios relatório

Fonte: DFID (2004)

Dados: DFID (tradução nossa)

Os resultados identificados foram utilizados para comparação entre a democracia, *accountability*, transparência e forma de governo dos países. Para a análise da democracia foi utilizada o *The Economist Intelligence Unit's Democracy Index*, este índice

[...] é baseado em cinco categorias: processo eleitoral e pluralismo; liberdades civis; o funcionamento do governo; participação política; e cultura política. Com base em suas pontuações em 60 indicadores dentro dessas categorias, cada país é então classificado como um dos quatro tipos de regime: democracia plena; democracia defeituosa; regime híbrido; e regime autoritário (THE ECONOMIST, s.d., p.1) (tradução nossa).

Para esse estudo só será levado em conta os países classificados como democracia defeituosa, ou seja, aqueles que obtiveram pontuação entre 6,01 e 8,00, e em democracia plena, pontuação entre 8,01 e 10,0, dado que regime híbrido e regime autoritário não podem ser considerados democracias e, portanto, não se alinham com o objeto do estudo.

Já o índice de *accountability* foi avaliado por três pilares – transparência, supervisão e participação pública – dos países, disponibilizados pelo *Open Budget Index*. Esse índice é descrito como “Inquérito do Orçamento Aberto” que é:

[...] uma avaliação das principais instituições e práticas que fazem a democracia representativa funcionar: acesso público às informações, boa gestão financeira pública por parte dos executivos e práticas adequadas de fiscalização por parte dos órgãos legislativos e auditores. Sem transparência e instituições públicas que verifiquem os poderes umas das outras, é improvável que o governo seja responsabilizado ou eficaz (IBP, 2018, p. 2)

A cada um dos pilares é atribuída uma nota que vai de zero a cem. Para obter-se o índice de *accountability* será realizada uma média entre os três pilares, onde seu resultado, também com pontuação de zero a cem, será classificado em três níveis, seguindo a classificação dada ao índice de transparência pelo *Open Budget Index*.

Tabela 1 – Classificação dos países quanto à *accountability*

Suficiente	Limitada	Baixa
100 – 61	60 – 41	40 – 0

Fonte: Elaboração própria

Para a transparência será utilizado o *Open Budget Index* que se trata da única medida mundial independente da transparência do orçamento do governo central. O Índice atribui aos países uma pontuação de transparência em uma escala de cem pontos usando um subconjunto de questões que avaliam o valor e a pontualidade das informações de orçamento que os governos disponibilizam publicamente em oito documentos-chave do orçamento de acordo com os padrões internacionais de boas práticas (IBP, 2018).

A sua classificação será feita de acordo com o próprio índice do *Open Budget*, segregando os países em três níveis de transparência, de acordo com a pontuação obtida, os quais são:

Tabela 2 – Classificação dos países quanto à transparência

Suficiente	Limitada	Baixa
100 – 61	60 – 41	40 – 0

Fonte: Elaboração própria

Dados: *Open Budget Index* (tradução nossa)

Finalizando, o estudo também levará em conta a forma de governo de cada um dos países, o que gera influência na forma com que os representantes assumem seus cargos, estando tais informações disponibilizadas no IndexMundi, sendo este um portal que reúne dados e estatísticas de múltiplas fontes transformando-as em informações úteis para o público em geral (INDEXMUNDI, s.d.).

Logo, de forma resumida, para a obtenção das variáveis analisadas, suas informações serão através de:

Quadro 2 – Resumo da forma de coleta de informações das variáveis analisadas

VARIÁVEL	OBTENÇÃO DE INFORMAÇÃO
Modelo de Tribunal adotado	Análise através das Constituições de cada um dos países analisados
Forma de Governo	<i>IndexMundi</i>
Democracia	<i>The Economist Intelligence Unit's Democracy Index</i>
<i>Accountability</i>	<i>Open Budget Index</i>
Transparência	<i>Open Budget Index</i>

Fonte: Elaboração própria

Após a obtenção das variáveis de estudo, será utilizada a técnica de medidas de efeitos¹ que “[...] são obtidas através da divisão ou subtração de duas medidas de frequência ou ocorrência, observadas em subgrupos distintos de uma mesma população. Esta medida é utilizada para estimar a magnitude ou a “força” de associação [...]” (DUQUIA; BASTOS, 2007, p. 171) entre a exposição e o desfecho, ou seja, entre as duas variáveis em questão. Para a realização dos testes utilizou-se o Excel como ferramenta de cálculo.

As medidas de efeitos permitiram a identificação da *Odds Ratio*, ou seja, da razão de chance que demonstra se as variáveis testadas possuem associação, enquanto a magnitude da associação responde o tamanho desta (DUQUIA; BASTOS, 2007).

Por fim, será realizado o teste qui-quadrado o qual permitiu ratificar os achados através dos testes de medidas de efeitos, dado que aquele permite analisar, através de testes de hipóteses, se há associação entre variáveis qualitativas. Dado que este teste é feito a partir de uma tabela com os dados observados e uma com os dados estimados, os dados estimados foram feitos a partir da frequência relativa dos dados obtidos do nível de democracia em conjunto com a outra variável analisada (BUSSAB; MORETTIN, 2010).

¹ Para a realização do teste de medidas de efeito deve-se, normalmente, ter a presença de pelo menos cinco ocorrências em cada evento. Contudo, devido à amostra, ainda que pequena no que tange a quantidade, ser representativa quanto ao seu universo, optou-se, ainda assim, pela realização deste tipo de teste.

4 ANÁLISE DE DADOS

4.1 ADEQUAÇÃO DA BASE DE DADOS

Antes de iniciar os testes com as variáveis apresentadas, foi necessária a adequação da base de dados, uma vez que algumas variáveis não se encontravam disponíveis. A amostra inicial era composta por 47 países, sendo analisadas cinco variáveis (*Supreme Audit Institutions*, Democracia, Transparência, *Accountability* e Forma de Governo).

Ao se obter os dados referentes à variável de democracia, foi necessário retirar três países da amostra, pois esses, apresentam essa variável com valor abaixo de 6,01, apresentando, portanto, regime híbrido ou regime autoritário, não podendo ser considerados regimes democráticos.

Dos 44 países restantes, não estavam disponibilizadas as variáveis de transparência e *accountability* de 17 países, sendo necessário, também, retirá-los da base de dados. Quanto à variável da forma de governo, não foi possível identificar 1 país e quanto a variável de *Supreme Audit Institutions* não foi possível identificar em qual modelo se enquadravam dois países. A Tabela 5, apresenta a descrição detalhada dos países que compunham a base de dados inicial da pesquisa, quais foram retirados e por quais motivos.

Quadro 3 – Discriminação dos países retirados da amostra com seus motivos

DADOS DA SUPREME AUDIT INSTITUTIONS NÃO ENCONTRADOS	ÍNDICE DE DEMOCRACIA MENOR QUE 6,01	ÍNDICE DE TRANSPARÊNCIA NÃO DISPONÍVEL	ÍNDICE DE ACCOUNTABILITY NÃO DISPONÍVEL	FORMA DE GOVERNO NÃO DISPONÍVEL
Equador França	Bolívia Turquia Venezuela	Áustria Bélgica Dinamarca Estônia Finlândia Grécia Guiana Islândia Irlanda Israel Letônia Lituânia Luxemburgo Holanda Suriname Suíça Uruguai	Áustria Bélgica Dinamarca Estônia Finlândia Grécia Guiana Islândia Irlanda Israel Letônia Lituânia Luxemburgo Holanda Suriname Suíça Uruguai	República Tcheca

Fonte: Elaboração própria

Com isso, a amostra final foi composta por 24 países.

Quadro 4 – Discriminação dos países que compõem a amostra de estudo

PAÍSES INTEGRANTES DA OECD	PAÍSES INTEGRANTES DA AMÉRICA DO SUL
Alemanha Austrália Canadá Chile Coréia do Sul Eslováquia Eslovênia Espanha Estados Unidos Hungria Inglaterra Itália Japão México Nova Zelândia Noruega Polônia Portugal Suécia	Argentina Brasil Colômbia Paraguai Peru

Fonte: Elaboração própria

Com o início da coleta dos dados, referente ao tipo de SAI que cada um dos 24 países se enquadrava, surpreendentemente percebe-se que a maioria se enquadra no modelo de Colegial puro ou adaptado. Acredita-se que tal fato advém dos desenvolvimentos institucionais dos Tribunais em busca de maior eficiência, eficácia e efetividade no gasto público.

Antigamente as SAIs concentravam suas atividades na auditoria de conformidade, que busca o atendimento às leis e às normas e, na auditoria financeira a qual almeja a ratificação da veracidade das demonstrações contábeis. Tanto é que o modelo Judicial e o *Westminster* têm, respectivamente, como foco esses tipos de auditoria.

Porém, com o passar do tempo, a ideia de trazer maior qualidade no gasto público trouxe consigo a auditoria de desempenho. O modelo Colegial não abriu mão das demais auditorias, na verdade, ele abrange os três tipos, contudo sua ênfase vai de acordo com a necessidade de cada caso, evitando, assim, a padronização dos procedimentos de auditoria.

Tendo em vista que dos 24 países, dezesseis possuem as características de um modelo Colegial de *Supreme Audit Institution*, optou-se por segregar a amostra em países de modelo Colegial e outros, abrangendo, desta forma, todos os demais casos.

Quanto às variáveis de transparência e *accountability*, o próprio *Open Budget Index* segrega em três níveis (suficiente, limitado e baixo), sendo que dois deles possuem ramificações, totalizando assim em cinco níveis. Para esta pesquisa serão utilizados os três níveis principais,

todavia, nenhum dos países da amostra apresentou variáveis classificadas como baixo, estando todos como limitado ou suficiente.

No que se refere às formas de governos, os países possuem diversos detalhes que os diferenciam dos outros, como é o caso da Polônia que possui um parlamentarismo republicano e a Espanha que possui uma monarquia constitucional parlamentar. Logo, ambos se referem a países parlamentaristas, ainda que com características diferentes. Para este estudo, levar-se-á em consideração se os países são enquadrados como parlamentarismo ou presidencialismo, abdicando da análise desses detalhes.

Ademais, seguindo o entendimento teórico de Neto (1962), Linz (1997) e Przeworski et al. (1997), de que os governos parlamentaristas tendem a ser mais democráticos do que os presidencialistas, para a realização dos testes foi considerado os governos parlamentaristas como um bom quesito para a consolidação da democracia, e os governos presidencialistas como uma característica negativa.

Em vista disso, as classificações finais adotadas para a análise foram:

Quadro 5 – Forma de classificação final das variáveis

VARIÁVEL	CLASSIFICAÇÕES	
<i>Supreme Audit Institution</i>	Colegial	Outros
Nível de Democracia	Alto (8,01 a 10,0)	Baixo (6,01 a 8,00)
Nível de Transparência	Alto (100 a 61)	Baixo (60 a 41)
Nível de <i>Accountability</i>	Alto (100 a 61)	Baixo (60 a 41)
Formas de Governo	Alto (Parlamentarismo)	Baixo (Presidencialismo)

Fonte: Elaboração própria

4.2 MEDIDAS DE EFEITOS ENTRE DUAS VARIÁVEIS

Como fora descrito pelas correntes teóricas, todas as variáveis utilizadas na pesquisa giram em torno da democracia e sua conseqüente consolidação. Assim, a transparência, a *accountability*, a forma de governo e a SAI, são fatores que buscam auxiliar a obtenção de uma democracia mais estruturada.

Por esse motivo, a variável principal utilizada para análise da amostra foi a de nível de democracia, buscando analisar, inicialmente, se realmente há associação entre ela e as variáveis de transparência, *accountability* e forma de governo.

4.2.1 Associação entre nível de democracia e nível de transparência

A primeira associação realizada foi entre o nível de democracia e o nível de transparência, onde ficou evidenciado, por meio da medida denominada *Odds Ratio*, que a chance de se ter altos níveis de democracia e ao mesmo tempo altos níveis de transparência ou baixos níveis das duas variáveis é nove vezes maior do que a chance de ocorrer a relação entre um nível alto com um nível baixo.

No que se refere a sua magnitude de associação, verifica-se que há associação entre as duas variáveis. Assim, países com alto nível de transparência apresentam, em média, 800% a mais de chance de apresentar alto nível de democracia, quando comparado a países de baixo nível de transparência.

Tabela 3 – Medida de efeito entre nível de democracia e nível de transparência

		Nível de transparência		Total
		Alto	Baixo	
Nível de democracia	Alto	7	1	8
	Baixo	7	9	16
Total		14	10	24
Razão de chance (<i>Odds Ratio</i>)				9,0
Magnitude da associação				800%

Fonte: Elaboração própria

Confirma-se, portanto, a teoria descrita por Mawad (2001) de que a transparência na democracia é fundamental, demonstrando-se por meio do teste realizado que quanto maior a transparência dos países, maior será a sua democracia e, conseqüentemente, mais consolidada.

4.2.2 Associação entre nível de democracia e nível de *accountability*

No que se refere a associação entre democracia e *accountability*, ainda que bem menor do que associação daquela com a transparência, percebe-se que há uma razão de chance de 3,0 da ocorrência de simetria entre as duas variáveis e uma magnitude de associação de 200% entre as variáveis.

Tabela 4 – Medida de efeito entre nível de democracia e nível de *accountability*

		Nível de <i>accountability</i>		Total
		Alto	Baixo	
Nível de democracia	Alto	6	2	8
	Baixo	8	8	16
Total		14	10	24
Razão de chance (<i>Odds Ratio</i>)				3,0
Magnitude da associação				200%

Fonte: Elaboração própria

A variável de *accountability* encontra-se representando três fatores: fiscalização, transparência e participação pública. No que diz respeito à transparência já foi possível perceber a relevância que a mesma tem sobre a democracia. Contudo, quando olhamos o conjunto, percebe-se que, ainda que haja associação entre *accountability* e democracia, aquela diminui. Isso pode ocorrer em função de as instituições de fiscalização serem falhas ou cooptadas e, ainda, em função da participação pública não ser efetiva ou não terem canais institucionais para se efetivarem.

A teoria (PINHO; SACRAMENTO, 2009) descreve que a *accountability* é composta por três ações (Informação, Justificação e Punição), dentre estas três ações, a transparência refere-se à informação, já a fiscalização atenderia às ações de justificação e punição, porém esses dados podem não estar considerando algumas destas.

Como já dito por Arato (2002), a ausência de participação pública nos fóruns democráticos e na sociedade, impede que o sistema de *accountability* realmente funcione, uma vez que ela é que permite meios para que a sociedade fiscalize seus governantes. A imposição de mecanismos de inibição, bem como a ausência de locais democráticos onde os governados possam expor suas opiniões após o sufrágio, impedem uma efetiva participação pública no processo de *accountability*.

Entretanto, reitera-se que o fato de sua associação ser menor do que a transparência, não modifica o fato da *accountability* possuir relevância para a consolidação da democracia. Na verdade, tal fato só demonstra que atualmente ela não detém a força que deveria ter, dado que, conforme descrito por Campos (1990), países mais *accountables* possuem uma democracia mais avançada, permitindo o verdadeiro controle de governo, ou seja, o controle social. Consequentemente, a ausência de governos sem responsabilização, impede a consolidação da democracia.

4.2.3 Associação entre nível de democracia e forma de governo

Conforme se observa na Tabela 10, a associação entre as variáveis nível de democracia e forma de governo é a maior do que todas as outras testadas anteriormente, tendo sua razão de chance (*Odds Ratio*) de 10,3 e magnitude de associação de 929%.

Tabela 5 – Medida de efeito entre nível de democracia e forma de governo

		Forma de governo		Total
		Alto	Baixo	
Nível de democracia	Alto	8	0	8
	Baixo	7	9	16
Total		15	9	24
Razão de chance (<i>Odds Ratio</i>)				10,3
Magnitude da associação				929%

Fonte: Elaboração própria

Ainda que ocorram casos de países parlamentaristas com baixo nível de democracia, não foi identificado nenhum caso de países presidencialistas com alto nível de democracia. Esses dados confirmam as teorias defendidas por Neto (1962), Linz (1997) e Przeworski et al. (1997), de que devido à forma de organização dos governos parlamentaristas eles acabam por serem mais democráticos do que os presidencialistas.

4.2.4 Resumo dos testes de associação entre duas variáveis e teste qui-quadrado

Os testes de associação (razão de chance e magnitude de associação) permitem verificar que há associação entre as variáveis de transparência, *accountability* e forma de governo com o nível de democracia dos países, corroborando as correntes teóricas de Mawad (2001), Pinho e Sacramento (2009), Arato (2002), Campos (1990), Neto (1962), Linz (1997) e Przeworski et al. (1997), bem como confirmando parte do questionamento do problema de pesquisa.

Tabela 6 – Resumo das associações entre duas variáveis e teste qui-quadrado

Medida de efeito entre nível de democracia e	Razão de chance (<i>Odds Ratio</i>)	Magnitude de associação	Teste Qui-quadrado
Nível de transparência	9,0	800 %	0,0404
Nível de <i>accountability</i>	3,0	200 %	0,2416
Forma de governo	10,3	929 %	0,0073

Fonte: Elaboração própria

A fim de se confirmar os resultados encontrados, realizou-se também o teste qui-quadrado, que possui as seguintes hipóteses para análise:

H0: A hipótese nula assume que as duas variáveis são independentes, ou seja, não há associação entre as variáveis analisadas

H1: A hipótese alternativa assume que as duas variáveis são dependentes, ou seja, há associação entre as variáveis analisadas

Com isso, permitiu-se verificar, mais uma vez, que há associação entre as variáveis de transparência e democracia, e forma de governo e democracia, a um nível de significância de 5%, rejeitando a hipótese nula (H0) e aceitando a hipótese alternativa (H1). Corroborar-se, portanto, o fato de que quanto maior o nível de transparência, maior o nível de democracia, e que países optantes por governos parlamentaristas acabam por serem mais democráticos que países presidencialistas.

No que tange a variável de *accountability*, o teste qui-quadrado entende por aceitar H0, ou seja, verifica-se que não há associação entre as variáveis de democracia e *accountability*. Tal fato ratifica o fato das demais variáveis (fiscalização e participação pública) pertencentes à *accountability*, atualmente, não exercem a influência que poderiam e deveriam exercer para a efetiva responsabilização dos agentes. A partir do momento que essas variáveis exerçam seu devido papel, poder-se-ia ter novos resultados, verificando, assim, a associação entre democracia e *accountability*.

Os três testes realizados permitem confirmar a primeira hipótese de pesquisa de que “Países com governos parlamentaristas possuem maior chance de apresentarem maiores índices de democracia do que países presidencialistas”.

4.3 MEDIDAS DE EFEITOS ENTRE DUAS VARIÁVEIS CONSIDERANDO AS *SUPREME AUDIT INSTITUTIONS*

Diante da análise anterior, que permitiu verificar se havia associação entre a democracia e as demais variáveis, realizou-se testes de medidas de efeitos com subamostras. Estas subamostras foram segregadas entre países optantes pelo modelo de SAI de Colegiado e pelos demais, considerados como “Outros”. Assim, separou-se os dados que se referiam a democracia e a outra variável de análise de SAIs Colegiados, dos dados de SAIs “Outros”.

4.3.1 Associação entre nível de democracia e nível de transparência, considerando as *Supreme Audit Institutions*

A primeira análise foi entre democracia, transparência e as *Supreme Audit Institutions*, sendo possível perceber que havia razão de chance de ocorrência com os dois modelos de SAIs, porém a chance maior é de que modelos Colegiados apresentem maior magnitude de associação, ou

seja, a probabilidade de que haja maior associação entre características similares (Alto x Alto e Baixo x Baixo).

Enquanto a razão de chance (*Odds ratio*) do modelo Colegiado é de 7,5 e magnitude da associação é de 650%, no caso dos demais modelos a razão de chance é de 2,0 com magnitude de associação de 100%. Com isso, entende-se que a probabilidade de *Supreme Audit Institutions* com modelo Colegiado serem mais eficazes na obtenção da democracia é maior.

Tabela 7 – Medida de efeito entre nível de democracia e nível de transparência, considerando as *Supreme Audit Institutions*

SAI: COLEGIADO		Nível de transparência		Total
		Alto	Baixo	
Nível de democracia	Alto	5	1	6
	Baixo	4	6	10
Total		9	7	16
Razão de chance (<i>Odds Ratio</i>)				7,5
Magnitude da associação				650%

SAI: OUTROS		Nível de transparência		Total
		Alto	Baixo	
Nível de democracia	Alto	2	0	2
	Baixo	3	3	6
Total		5	3	8
Razão de chance (<i>Odds Ratio</i>)				2,0
Magnitude da associação				100%

Fonte: Elaboração própria

O resultado encontrado pode ser explicado pelo foco da auditoria realizada por cada modelo de SAI. Como a própria teoria descreve (DFID, 2004), o modelo Judicial e *Westminster* priorizam por auditoria de conformidade e financeira, respectivamente, acaba que a atenção à transparência dos dados não seja tão evidente quanto no caso dos Colegiados.

Além disso, modelos Colegiados possuem auditores de diferentes áreas de atuação, o que pode influenciar na visão da prioridade de auditoria, enquanto os demais modelos possuem auditores de áreas pré-definidas.

4.3.2 Associação entre nível de democracia e nível de *accountability*, considerando as *Supreme Audit Institutions*

No que diz respeito a análise entre democracia, *accountability* e os modelos de SAIs, percebe-se que ambos têm a mesma relevância entre as variáveis, apresentando razão de chance de 2,0 e magnitude de associação de 100%, conforme demonstra a Tabela 12.

Tabela 8 – Medida de efeito entre nível de democracia e nível de *accountability*, considerando as *Supreme Audit Institutions*

SAI: COLEGIADO		Nível de <i>accountability</i>		Total
		Alto	Baixo	
Nível de democracia	Alto	4	2	6
	Baixo	5	5	10
Total		9	7	16
Razão de chance (<i>Odds Ratio</i>)				2,0
Magnitude da associação				100%

SAI: OUTROS		Nível de <i>accountability</i>		Total
		Alto	Baixo	
Nível de democracia	Alto	2	0	2
	Baixo	3	3	6
Total		5	3	8
Razão de chance (<i>Odds Ratio</i>)				2,0
Magnitude da associação				100%

Fonte: Elaboração própria

Tal fato pode vir a ser explicado pela utilização dessas Instituições, tanto como meios e como fins, para eficácia da responsabilização dos governantes, pois a variável *accountability* está refletindo três variáveis, sendo elas: a transparência, a participação pública e a fiscalização, que abrange a realizada pelo Legislativo, pela SAI e por ambos em conjunto.

Assim, por mais que apresentem resultados significativos e com os mesmos números, percebe-se que em modelos diferentes dos de Controle, a fiscalização e a participação pública possuem maior peso, dado que, no que diz respeito a variável transparência, identificou-se que os modelos de Controle possuem maior associação. Deste modo, entende-se que a participação pública e a fiscalização exercem maior impacto nas demais SAIs a ponto de terem associação igual no quesito de *accountability*.

Tal fato, segundo a teoria (DFID, 2004), pode estar ocorrendo devido à ausência da atuação conjunta do Parlamento com as SAIs. Por mais que os órgãos Colegiados tenham uma dinâmica maior em relação as auditorias realizadas, quando se trata da parte do julgamento e da punição, pode estar ocorrendo falhas na interação entre essas instituições.

4.3.3 Associação entre nível de democracia e forma de governo, considerando as *Supreme Audit Institutions*

Por fim, a última análise apresenta o estudo entre as variáveis de democracia, forma de governo e modelo de SAIs. Novamente, percebe-se que os dois casos apresentaram relevância,

apresentando, por conseguinte, associação entre todas as variáveis. Contudo, a forma de governo dos países, nos modelos de SAIs “Outros” impactam de tal forma que não foi identificado nenhum caso em que se houvesse variáveis com um índice Alto e outro Baixo.

Tabela 9 – Medida de efeito entre nível de democracia e forma de governo, considerando as *Supreme Audit Institutions*

SAI: COLEGIADO		Forma de governo		Total
		Alto	Baixo	
Nível de democracia	Alto	6	0	6
	Baixo	7	3	10
Total		13	3	16
Razão de chance (<i>Odds Ratio</i>)				2,6
Magnitude da associação				157%

SAI: OUTROS		Nível de transparência		Total
		Alto	Baixo	
Nível de democracia	Alto	2	0	2
	Baixo	0	6	6
Total		2	6	8
Razão de chance (<i>Odds Ratio</i>)				12,0
Magnitude da associação				1100%

Fonte: Elaboração própria

A razão de chance encontrada entre SAI Colegiado foi de 2,6 em contrapartida de 12,0; para SAI Outros, magnitude de associação de 157% e 1100%, respectivamente, como demonstrado na Tabela 13.

No caso das demais Instituições de Auditoria, percebe-se, também, que a maioria dos casos ocorre em países presidencialistas que possuem baixa democracia. Com isso, verifica-se que esses países são mais resistentes aos desenvolvimentos institucionais (PIERSON, 2004), afinal, antigamente, o modelo Colegiado era o menos utilizado, estando mais presente em países asiáticos.

Ainda que haja associação entre os dois testes realizados pela Tabela 13, nota-se que a chance associação Alto x Alto e Baixo x Baixo em países com modelos de SAIs “Outros” é maior, ou seja, a chance desses modelos obterem maior ou menor sucesso pode estar diretamente associada ao governo em que estão inseridos.

4.3.4 Resumo dos testes de associação entre duas variáveis considerando as *Supreme Audit Institutions*

Os testes de medidas de efeito permitem verificar que há associação entre as variáveis de transparência, *accountability* e forma de governo com o nível de democracia dos países, juntamente às *Supreme Audit Institutions*.

Tabela 10 – Resumo das associações entre duas variáveis e *Supreme Audit Institutions*

Medida de efeito entre nível de democracia e		Razão de chance (<i>Odds Ratio</i>)	Magnitude de associação	Teste Qui-quadrado
Nível de transparência	Colegiado	7,5	650%	0,0907
	Outros	2,0	100%	0,2059
Nível de <i>accountability</i>	Colegiado	2,0	100%	0,5153
	Outros	2,0	100%	0,2059
Forma de governo	Colegiado	2,6	157%	0,1366
	Outros	12,0	1100%	0,0047

Fonte: Elaboração própria

Ainda que todos os testes tenham apresentado associação, verifica-se que as SAIs optantes pelo modelo Colegiado apresentam maior associação com a variável de transparência do que as demais.

Contudo, no que tange às demais variáveis, nota-se que os modelos não Colegiados possuem mais força no que tange à fiscalização e a participação pública, variáveis pertencentes à *accountability*, dado que possuem associação igual à dos modelos Colegiados. Ademais, nota-se que os modelos não Colegiados inseridos em governos parlamentaristas apresentam chance muito maior de serem mais democráticos, do que com modelos Colegiados.

No que diz respeito ao teste qui-quadrado, que tem como hipóteses, conforme dito anteriormente:

H0: A hipótese nula assume que as duas variáveis são independentes, ou seja, não há associação entre as variáveis analisadas

H1: A hipótese alternativa assume que as duas variáveis são dependentes, ou seja, há associação entre as variáveis analisadas

Verificou-se que o único caso em que foi identificado associação entre as variáveis, por meio do teste qui-quadrado, refere-se à forma de governo, democracia e SAIs que sejam não Colegiadas, a um nível de significância de 5%. Tal análise atesta o fato de que modelos de SAIs “Outros” inseridas em governos parlamentaristas estão associadas a altos níveis de democracia.

Todos os demais casos entendem-se por aceitar H0, afirmando, portanto, não haver associação entre as variáveis. Estes achados apontam que o modelo de SAI não influencia na obtenção de transparência e *accountability*. No que se refere à forma de governo, a rejeição de H0 no que

se trata à democracia, forma de governo e SAIs Colegiado, só confirma mais ainda a associação entre as duas primeiras variáveis com SAIs “Outros”.

Tais evidências corroboram a segunda hipótese de pesquisa de que modelos de *Supreme Audit Institutions* inseridos em governos parlamentaristas possuem maior associação à obtenção de transparência, *accountability*, e, conseqüentemente, a obtenção da consolidação da democracia.

5 CONCLUSÕES

Este trabalho buscou analisar a chance de associação entre os desenhos institucionais das *Supreme Audit Institutions* e o nível de democracia dos países. Para a realização dessa análise, fazia-se necessário avaliar se nas três principais variáveis para a consolidação da democracia, segundo a teoria, realmente haviam associação.

Os testes de medidas de efeito permitiram verificar que há associação entre transparência, *accountability* e formas de governo e, ainda que com maior ou menor magnitude de associação, com a democracia. Todas essas variáveis confirmaram os argumentos teóricos da importância de que os governantes sejam transparentes, permitindo, dessa forma, que os governados tenham acesso às informações de forma clara e tempestiva.

A partir disso, os mesmos poderão auxiliar na busca pela *accountability*, por meio da fiscalização dispostas não só pelos governantes, mas também pelas instituições que os fiscalizam, forçando que os eleitos almejem o bem-estar social e não interesses distintos e particulares.

Nota-se também que não é só haver a transparência dos dados e permitir a *accountability* que irá fazer com que os países sejam democráticos. A principal variável na consolidação da democracia identificada foi a forma de governo. O parlamentarismo apresenta mecanismos de controles internos que impedem os governantes de terem um poder muito grande em suas mãos. Com o Poder Legislativo tendo sua devida força, a chance de desvios da conduta em prol dos benefícios da sociedade, são menores, tendo em vista que os próprios governantes exercem controle uns para com os outros.

Já o teste qui-quadrado verificou a associação entre transparência e democracia, forma de governo e democracia, e SAIs “Outros”, forma de governo e democracia. Tendo em vista que todos os testes de medidas de efeito apresentaram associação, o teste qui-quadrado acabou por demonstrar em seus resultados quais são as variáveis que exercem maior influência na consolidação da democracia e quando a escolha do modelo de SAIs pode exercer influência na democracia.

No que tange às Instituições Supremas de Auditoria, pode-se apurar que, atualmente, grande parte dos países adota o modelo de Conselho/Colegial. A diferença principal desse modelo para os demais ocorre no foco dado à auditoria. Ainda que se trate de apenas uma das características analisadas, ela é a que mais impacta nas demais. Isso porque a partir do momento em que se altera o foco da auditoria, também se altera a formação exigida dos auditores, a fim de alinhar

o perfil dos mesmos com as atividades a serem realizadas, e por fim, no tempo de permanência no cargo.

Percebe-se que a maioria dos países que não adotaram o modelo Colegiado encontram-se em governos presidencialistas; logo, imagina-se que esses países sofrem maior pressão para não realizarem desenvolvimentos institucionais.

Ademais, a adoção desse tipo de modelo de SAI tem por objetivo a busca da efetividade, eficácia e economicidade do gasto público, uma vez que a auditoria realizada não possui padrões pré-definidos, estando mais aberta a adequação de diversas situações.

Em decorrência dessa maleabilidade, os testes demonstram que esse modelo traz maior transparência à sociedade, permitindo que os cidadãos e as instituições participem mais dessa integração; contudo, não foi isso que se verificou.

Ainda que promovam maior transparência aos gastos públicos, no que tange à *accountability*, verifica-se que os demais modelos de SAIs possuem maior eficácia nesses demais quesitos. Tal fato demonstra que os modelos de *Supreme Audit Institutions* se complementam. Enquanto o modelo Colegiado apresenta maior eficácia no que tange a transparência, os demais modelos são mais eficazes quanto à fiscalização e à participação pública.

Todavia, independentemente do modelo de SAI adotado, não foi identificado um caso sequer de um país presidencialista que possua alta democracia. Isso demonstra a relevância da estrutura governamental na consolidação da democracia, tão maior essa do que o modelo de Instituição de Auditoria adotado.

As correntes teóricas já defendiam que governos parlamentaristas eram mais democráticos e os testes só vieram para confirmar tais pensamentos. O constante acompanhamento realizado pelo parlamento, para com o chefe de governo, evita a paralisação do Poder Legislativo, como muitas vezes ocorre no sistema presidencialista. Ainda que, em países em desenvolvimento, o sistema parlamentarista pode se tornar fundamental para que se perdue a democracia e que, assim, a consolide.

As Instituições de Auditoria precisam de vários fatores para seu sucesso, mas é fundamental que a mesma tenha sua importância reconhecida e respeitada. Governos que investem em controles e, conseqüentemente, em instituições fortes, acabam por tornar seus países mais democráticos. Ao ponto que as SAIs auxiliam a transparência e a *accountability*, quanto mais fortalecidas, mais democráticos os países tenderão a ser.

Logo, os testes de medidas de efeito permitem observar que os desenhos institucionais das *Supreme Audit Institutions* possuem maiores chances se auxiliarem na consolidação da democracia em governos parlamentaristas, independentemente do modelo optado pelo país, pois ainda que a associação entre modelo não Colegiado seja maior no que diz respeito à democracia e à forma de governo, os países parlamentaristas estão adequando suas auditorias, expandindo seus trabalhos, o que em um futuro próximo, pode vir a diminuir essa diferença de associação entre modelos de SAIs. Através do teste qui-quadrado somente pode ser aceito a hipótese de que há associação entre modelos não Colegiados inseridos em governos parlamentaristas com a consolidação da democracia.

Esta pesquisa limitou-se a analisar as SAIs através das características dos três principais modelos, a saber: *Westminster*, Judicial e Colegiado. Contudo, as Instituições de Auditoria possuem diversas outras características que as diferenciam uma das outras. Com isso, sugere-se como futuras pesquisas: a identificação das causas que levaram os países a migrarem para modelos de SAIs que predominam as características de Conselhos e, analisar por que as *Supreme Audit Institutions* que não se enquadram no modelo de Conselhos possuem maior chance de serem mais democráticas.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e accountability: debate teórico e o caso brasileiro. In: ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier; Campus, p. 75-102, 2004.

ALT, J. E.; LASSEN, D. D.; ROSE, S. **The causes of fiscal transparency: evidence from the american states**. In: SIXTH JACQUES POLAK ANNUAL RESEARCH CONFERENCE, International Monetary Fund, 2005, Washington, DC. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/np/res/seminars/2005/arc/pdf/alt.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

ARANTES, R. B. et al. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In: Loureiro, M. R.; Abrucio, F. L.; Pacheco, R. S. (Orgs.). **Burocracia e Política no Brasil: Desafios para a ordem democrática no século XXI**. Rio de Janeiro: FGV, 2010. p. 109-147.

ARATO, A. Representação, soberania popular, e accountability. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 55-56, p. 85-103, 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64452002000100004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 17 set. 2018.

BOBBIO, N. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. 13º ed. São Paulo/Rio de Janeiro, 2015.

BUSSAB, W. de O.; MORETTIN, P. A. **Estatística básica**. 6º ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAMPOS, A. M. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30 a 50, jun. 1990. ISSN 1982-3134. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>>. Acesso em: 30 jan. 2018.

CRUZ, C. F. et al. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 153 a 176, dez, 2012. ISSN 1982-3134. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7080>>. Acesso em: 15 out. 2018.

DFID – Department for International Development. Characteristics of different external audit systems. **Policy Division Info series**, PD Info 021, Briefing, 2004. Disponível em: <<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf>>. Acesso em: 8 jan. 2018.

DUQUIA, R. P.; BASTOS, J. L. D. Medidas de efeito: existe associação entre exposição e desfecho? Qual a magnitude desta associação? **Scientia Medica**, Porto Alegre, v. 17, n. 3, p. 171-174, jul./set, 2007. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/scientiamedica/article/download/2645/7876>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

DYE, K. M.; STAPENHURST R. Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption. **The World Bank**, The International Bank for Reconstruction and Development, Washington, D.C., 1998. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/pt/199721468739213038/pdf/multi-page.pdf>>. Acesso em: 6 fev. 2018.

GUTTMAN, A.; THOMPSON, D. **Democracy and disagreement**. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 1996.

HALL, P. A.; TAYLOR, R. C. R. As três versões do neo-institucionalismo. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 58, p. 193-223, 2003. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64452003000100010&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 20 fev. 2018.

IBP – International Budget Partnership. **Open Budget Survey 2017**. 2018. Disponível em: <<https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/>>. Acesso em: 27 mar. 2018;

INDEX MUNDI. [s.d.]. Disponível em: <<https://www.indexmundi.com/>>. Acesso em: 23 fev. 2018.

LIJPHART, A. **Modelos de Democracia: Desempenho e padrões de governo em 36 democracias**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

LINZ, J. **The Perils of Presidentialism**. Journal of Democracy, Winter, 1990, p. 51-69.

LOUREIRO, M. R., et al. Coordenação do sistema de controle da administração pública federal. **Ministério da Justiça: Série pensando o direito**, nº 33, 2011.

MARTINS, G. de A.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MAWAD, A. P. de B. **Sistema de Informação e Cidadania: Um desafio na gestão de recursos públicos**. Brasília: ESAF, 2001. 59 p. Monografia premiada em 3º lugar no VI Prêmio Tesouro Nacional – 2001. Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública, Brasília (DF). Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio/Premio_TN/VIPremio/sistemas/3siafpVIPTN/resumo.htm>. Acesso em: 30 nov. 2018.

MENEZES, M. **Desempenho das Instituições de Fiscalização Superior na América Latina: Qual o papel dessas Instituições para a qualidade na democracia?** In: 38º Encontro Anual da Anpocs, Minas Gerais, 2014. Disponível em: <<http://anpocs.com/index.php/papers-38-encontro/gt-1/gt08-1>>. Acesso em: 8 jan. 2018.

NETO, S. Presidencialismo e parlamentarismo. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, n. 2, p. 230-240, 1962. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1348/1280>>. Acesso em: 15 mar. 2018.

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. [s.d.]. Disponível em: <<http://www.oecd.org/>>. Acesso em: 19 jan. 2018.

PIERSON, P. **Politics in time: History, institutions and social analysis**. Princeton University Press, 2004.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português?. **Revista Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000600006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 15 mar. 2018.

PRZEWORSKI, A. et al. O que mantém as democracias?. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 40-41, p. 113-135, ago. 1997. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64451997000200006&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 29 mar. 2018;

RIBEIRO, R. J. B. **O controle externo federal no Brasil: uma análise do modelo de gestão frente às demandas do sistema sócio político.** 2002. 232 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). Escola Brasileira de Administração Pública - Fundação Getúlio Vargas – FGV, [S.I.], 2002 Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3393/Renato.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 24 mar. 2018.

SIU, M. C. K. Accountability no Setor Público: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção. **Revista do TCU**, n. 122, p. 78-87, set/dez, 2011. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/197>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

STEINMO, S. Political Institutions and Tax Policy in the United States, Sweden and Britain. **World Politics**, n. 41(4), p. 500-535, jul, 1989. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2010528?seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 3 ago. 2018.

THE WORLD BANK. **Features and functions of supreme audit institutions.** PREM notes – Public Sector, n. 59, out. 2001. Disponível em: <<http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote59.pdf>>. Acesso em: 21 jan. 2018.

THE ECONOMIST. **Democracy Index 2017.** [s.d.] Disponível em: <<https://www.eiu.com/topic/democracy-index>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

URBINATI, N. O que torna a representação democrática? **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 67, p. 191-228, 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0102-64452006000200007&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt>. Acesso em: 23 mar. 2018

WANG, V.; RAKNER, L. **The accountability function of supreme audit institutions in Malawi, Uganda and Tanzania.** CMI Reports, Norway, 2005. Disponível em: <<https://www.cmi.no/publications/file/2000-the-accountability-function-of-supreme-audit.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2019.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C.; RICCIO, E. L. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 137-158, maio, 2015. ISSN 2175-8069. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p137>>. Acesso em: 15 mar. 2019.

ZUCCOLOTTO, R; TEIXEIRA, M. A. C.. A efetividade dos institutos supremos de auditoria e dos legislativos na transparência fiscal. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 8, n. 22, p. 26 – 38, 2014. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/55608>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. Transparência orçamentária: razões do descompasso entre os estados brasileiros. **Revista Organizações e Sociedade**, Salvador, v. 24, n. 82, p. 390-411, set, 2017. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-92302017000300390&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 4 mar. 2018.