

Relação entre Sistema de Medição de Desempenho, Gestão de Riscos e Accountability no Setor Público

DIEGO SOARES ALVES

Universidade Estadual do Oeste do Paraná
dsoares_alves@hotmail.com

VINICIUS ABILIO MARTINS

Universidade Estadual do Oeste do Paraná
vinicius.martins@unioeste.br

Resumo

Este estudo teve como objetivo analisar a relação entre o uso do Sistema de Medição de Desempenho, as práticas de Gestão de Riscos e a *Accountability* no setor público brasileiro. Para cumprir o objetivo foram adaptadas as medidas de Al-Tamimi e Al-Mazrooei (2007) para captar as práticas de Gestão de Risco, as medidas de Geer, Maher e Cole (2008) para a *accountability*, enquanto as medidas para a utilização do Sistemas de Medição de Desempenho foram adaptadas de Henri (2006). Examinou-se as relações entre o uso do Sistema de Medição de Desempenho e as práticas de Gestão de Riscos, as práticas de Gestão de Riscos e a *accountability*, e o efeito mediador da Gestão de Riscos na relação entre o uso do Sistema de Medição de Desempenho e *accountability*. A amostra por acessibilidade da survey compõe-se de 166 colaboradores de Instituições Públicas do poder executivo federal brasileiro. Os resultados da aplicação da modelagem de equações estruturais (PLS-SEM) demonstraram efeitos positivos e significativos nas relações pesquisadas. Conclui-se que a *accountability* organizacional pode ser melhorada por meio das práticas de Gestão de Riscos, que é impulsionada pela utilização de Sistema de Medição de Desempenho. Este estudo fornece implicações práticas no sentido de alertar os gestores do setor público sobre novas formas de melhorar a *accountability* nas suas organizações e consequentemente melhorar os indicadores existentes do Índice de Governança e Gestão (IGG) que são utilizados para classificá-las e orientar as futuras auditorias pelos órgãos de controle externo.

Palavras chave: Gestão de Riscos, *Accountability*, Sistema de Medição de Desempenho, Setor Público.

1. Introdução

Para atender a diversas expectativas, o setor público busca diminuir a ocorrência de irregularidades, descumprimento da regulamentação e má gestão dos serviços públicos, e para isso são necessárias ferramentas e estratégias sofisticadas para impor um comportamento administrativo responsável (Siddiquee, 2006). Diante disso, os gestores precisam utilizar os dados de desempenho para comprovar que os recursos alocados em seus programas foram utilizados de forma eficiente e utilizam a mensuração de desempenho como uma ferramenta para avaliar a *accountability* (Newcomer, 1999).

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



**Universidade
Federal
Fluminense**



A gestão do desempenho tem um papel importante neste processo, pois melhora a eficácia dos serviços públicos e consequentemente tem impacto positivo nos resultados para os usuários destes serviços (Andrews, 2014). No entanto existem riscos que podem interferir no esforço de uma organização para atingir os seus objetivos (Sobel & Reding, 2004). Assim, a Gestão de Riscos torna-se relevante porque tem a função de melhorar o processo de tomada de decisão sob incerteza com o objetivo de maximizar os benefícios e minimizar os custos para a sociedade (Hinna et al., 2018).

Com a publicação da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016, a governança ganhou destaque no poder executivo federal quando tornou as práticas de Gestão de Riscos integradas com a *accountability* e obrigatórias para as instituições públicas federais brasileiras. Desta forma, atribuiu novos desafios aos gestores do setor público que precisam se dotar da capacidade de identificar e gerir riscos e oportunidades, de modo a garantir a *accountability* (Queensland Treasury, 2020).

Nesse contexto este estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: Qual a relação entre os Sistemas de Medição de Desempenho, as práticas de Gestão de Riscos e a *accountability* no setor público brasileiro? Assim, o estudo objetiva analisar a relação entre o uso do Sistema de Medição de Desempenho, as práticas de Gestão de Riscos e a *Accountability* no setor público brasileiro.

Do ponto de vista teórico, esta pesquisa contribui para a teoria porque amplia a lista de estudos na literatura de Gestão de Riscos que investigam os fatores ou motivadores de práticas de Gestão de Riscos, neste caso o uso de Sistema de Medição de Desempenho (Henri, 2006). Assim, este trabalho busca contribuir com a indicação dos pesquisadores por mais estudos em torno da gestão de risco no setor público (Palermo, 2014; Woods, 2009) e os fatores que influenciam o seu sucesso (Rana et al., 2019).

Do ponto de vista empírico, as conclusões deste estudo podem fornecer informações úteis aos gestores públicos sobre como os sistemas de medição de desempenho interagem com as práticas de gestão de riscos, e quais práticas geram maior impacto positivo na classificação da instituição no Índice de Governança e Gestão (IGG) do setor público. E ao melhorar a classificação no IGG consequentemente irá contribuir para o Objetivo de Desenvolvimento Sustentável (ODS16) no esforço para desenvolver instituições eficazes, responsáveis e transparentes.

2. Quadro Teórico e Hipóteses da Pesquisa

O pré-requisito para aprimorar o desempenho é a medição de desempenho (Goshu & Kitaw, 2017), e que ostenta como principal elemento as métricas de desempenho, utilizadas para quantificar a eficiência e eficácia das ações e, quando usadas em conjunto, formam um sistema de medição de desempenho (Neely et al., 1995).

Assim, o termo “sistema de medição de desempenho” pode ser explicado por três elementos interrelacionados: as medidas singulares que quantificam o impacto de ações específicas, um conjunto de medidas que se combinam para avaliar o desempenho de uma organização como um todo e uma infraestrutura de suporte que permite que os dados sejam adquiridos, agrupados, classificados, analisados, interpretados e disseminados para uso na gestão (Kennerley & Neely, 2003).

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



**Universidade
Federal
Fluminense**



Programa de Pós-Graduação em Administração - UFF

Ferramentas de desempenho como o *Balanced Scorecard* (BSC), modelo de excelência empresarial, pirâmide de desempenho, são úteis para orientar o processo de planejamento de sistemas de medição de desempenho (Neely et al., 2000). A partir dessas ferramentas, o desenvolvimento dos atuais sistemas de medição de desempenho passou a buscar melhores métodos de medição e uso das informações, considerando o contexto político e administrativo mais amplo das organizações públicas (Gao, 2015). Isto ocorre porque os sistemas de medição de desempenho podem servir a uma variedade de propósitos diferentes dentro das organizações (Speklé & Verbeeten, 2014).

Estudos anteriores definiram alguns tipos de uso para os sistemas de medição de desempenho. Simons (1990) propôs os usos diagnóstico e interativo. Hansen e Van der Stede (2004) indicaram como usos o planejamento operacional, a avaliação de performance, a comunicação de objetivos e a formação da estratégia. Franco-Santos et al. (2007) agruparam os usos em: medir o desempenho; gestão estratégica; comunicação interna e externa; benchmarking e cumprimento de regulamentos; influenciar o comportamento; e aprendizagem e melhoria. Henri (2006) propôs uma abordagem composta por quatro tipos de uso: monitoramento, foco de atenção, tomada de decisões estratégicas e legitimação.

Dentre as classificações citadas, os tipos de uso propostos por Henri (2006), especificamente o *monitoramento* e o *foco de atenção* foram testadas empiricamente e são relevantes para a medição do desempenho e para o ambiente de tomada de decisão do setor público (Rasid et al., 2019). Além disso, essas tipologias apresentam usos diagnósticos abrangentes, que tem a tarefa de fornecer informações e auxiliar na coordenação de recursos (Koufteros et al., 2014).

O tipo de uso para monitoramento é definido como um sistema de feedback baseado em uma lógica em que as metas são definidas previamente, os resultados são medidos, os objetivos e os resultados são comparados, o feedback é fornecido e as correções são feitas se necessário (Henri, 2006). O monitoramento justifica-se considerando que as medidas de desempenho utilizadas para monitorar o progresso em direção ao alcance das metas podem enviar um sinal antecipado ao departamento de gestão de riscos para identificar e mitigar todos os riscos que possam causar um desvio da meta (Arena & Arnaboldi, 2014).

O tipo de uso para foco de atenção, refere-se a sinais enviados pelos gestores de topo, através de medidas de desempenho para toda a organização, que transmitem sua visão da organização, dos principais fatores de sucesso e das incertezas críticas (Henri, 2006). O Foco de Atenção justifica-se porque gera informações que são relevantes para orientar os membros da organização sobre questões de importância estratégica, questões comuns, fatores críticos de sucesso e integração (Koufteros et al., 2014). É um tipo de uso da medição de desempenho que estabelece limites ou restrições ao comportamento dos funcionários (Burney & Widener, 2007).

Existe uma ampla gama de literatura que aborda a definição do conceito de “risco”. Em contrapartida, também há reflexões acerca das dificuldades inerentes a esse termo, devido à sua aplicação em diversos setores ou áreas de atuação. Define-se risco como evento futuro incerto que pode interferir no esforço de uma organização para atingir os objetivos (Sobel & Reding, 2004). Hill (2006) o define como a probabilidade de que um evento, seja ele bom ou mau, ocorra no futuro. Assim, o risco carrega a característica de incerteza em qualquer ambiente organizacional, porém se for organizado – identificado, analisado, avaliado e tratado – se torna passível de ser gerenciado (Power, 2007).

Realização

A gestão de riscos proporciona como benefício o aumento da eficiência e da eficácia das organizações em suas operações, mas para serem bem-sucedidas na sua implementação, ela deve ser proporcional, alinhada, abrangente, incorporada e dinâmica (Hopkin, 2018). A implementação da gestão de riscos no setor público tem como principais benefícios a melhoria no atingimento de objetivos organizacionais, maior eficiência e melhoria da qualidade da prestação de serviço público (Ramos et al., 2021), melhoria do processo decisório governamental e no desempenho dos serviços públicos (Klein Junior, 2020).

O desenvolvimento das práticas de gestão de riscos estão cada vez mais presentes no dia a dia das organizações e dentre os fatores que contribuem para esse crescimento está o aumento do interesse no aperfeiçoamento da governança institucional, a adoção de boas práticas, melhoria do desempenho e qualidade dos serviços públicos ofertados (Mahama et al., 2022; Soin & Collier, 2013). Acrescenta-se a isso o fator da pressão por parte de órgãos de controle, que no caso específico do setor público brasileiro vem impactando a disseminação dessas práticas somente em período recente (Souza et al., 2020).

Apesar das crescentes pesquisas feitas sobre a adoção e uso de Gestão de Riscos (Al-Tamimi & Al-Mazrooei, 2007; Mikes & Kaplan, 2013), poucos estudos examinam ou comparam os diferentes processos das práticas de Gestão de Riscos. Portanto, examinar as variações das práticas de Gestão de Riscos dentro das Instituições Públicas Federais é fundamental.

A primeira atividade das práticas de Gestão de Riscos – identificação de riscos, preocupa-se com o reconhecimento das fontes de risco e das suas causas, bem como das consequências futuras (ABNT, 2018). O objetivo é gerar uma lista abrangente de riscos que possam distorcer o cumprimento dos objetivos. Este processo é fundamental para garantir que todos os riscos sejam incluídos em análises posteriores. Os eventos identificados neste processo são diferenciados entre impactos positivos (oportunidades) e negativos (riscos).

Outra atividade importante que integra as práticas de Gestão de Riscos é a avaliação de riscos, que prevê os níveis de risco da organização (ABNT, 2018), e para isso considera as causas, as consequências, a probabilidade de ocorrências e o impacto na consecução dos objetivos. A probabilidade e o impacto são combinados para determinar o nível de risco inerente ($\text{Risco Inerente} = \text{Probabilidade} \times \text{Impacto}$) e pondera se determinado risco é aceitável, tolerável ou inaceitável. Compara o nível de risco da organização com os critérios de risco estabelecidos e esse esforço de comparação leva a decisões sobre tratamento dos riscos (ABNT, 2018).

A atividade de monitoramento do risco, que também integra as práticas de Gestão de Riscos, monitora e analisa o processo de gestão de risco como um todo. Esta atividade envolve observações contínuas de qualquer variação, desde o alvo até à verificação e vigilância regulares (ABNT, 2018).

Dentre os riscos que os gestores públicos enfrentam, percebe-se que a literatura sobre gestão de riscos, seja a nível internacional ou a local, não abordou adequadamente as suas práticas no setor público (Baldry, 1998), principalmente no que se refere ao efeito dessas práticas na *accountability*. Existem vários significados associados à *accountability*, e devido à complexidade de tradução literal da palavra pode ser entendida como a delegação de poder dos stakeholders (principais) aos gestores (agentes) (Broadbent et al., 1996).

A *accountability* também pode ser entendida como a necessidade de dar razões para certas ações tomadas por aqueles que merecem esclarecimento (Parker & Gould, 1999), ou à

Realização

ideia de prestação de contas e/ou responsabilização (Medeiros et al., 2013). Ou em sentido amplo também pode ser entendida como controle, transparência, obrigação, responsabilidade e responsabilização de quem ocupa um cargo, em prestar contas, segundo os parâmetros da lei (Silva, 2018).

De certa forma, a *accountability* se manifesta quando alguém assume o encargo delegado por outra pessoa, que exige a prestação de contas, e a avaliação dessas contas pode resultar em imputação de responsabilidade (Pinho & Sacramento, 2009). Assim, em uma concepção ampla, trata da avaliação das expectativas sobre a atuação do poder público ou inclui as diferentes formas pelas quais os órgãos governamentais e seus colaboradores lidam com as variadas expectativas criadas interna e externamente à instituição (Romzek & Dubnick, 2001).

No contexto do serviço público a *accountability* pode ser compreendida como a atribuição de responsabilidade sobre indivíduos e organizações pela performance dos serviços prestados, em razão do que podem ser utilizadas diversas abordagens, mecanismos e práticas para assegurar o grau e o tipo de performance desejada (Paul, 1992).

Assim, a *accountability* pode ser classificada em duas componentes: *accountability* pela boa administração e *accountability* administrativa (Stewart, 1984). Desta forma, os administradores e agências públicas são obrigados a responder ao interesse público. No entanto, a produção das informações públicas fica restrita aos órgãos de controle institucional, com a contribuição eventual da sociedade (Schommer et al., 2015).

No setor público, os mecanismos de *accountability* são considerados no contexto da governança (Almquist et al., 2013) incluindo estrutura organizacional e ferramentas. Portanto, para garantir a sua efetividade os gestores devem estar aptos a identificar e gerir riscos e oportunidades (Queensland Treasury, 2020) e assim diminuir o risco de falha no serviço público (Tarek Rana & Rana, 2021).

2.4 Desenvolvimento das hipóteses da pesquisa

Inicialmente, espera-se que os Sistemas de Medição de Desempenho se relacionem positivamente com a Gestão de Riscos, apesar dos estudos empíricos apresentarem resultados inconclusivos até o momento.

Beasley et al. (2005) apontaram que os *Balanced Scorecards* medem o progresso de uma organização, atuando como Sistemas de Medição de Desempenho, enquanto a Gestão de Riscos Corporativos ajuda os líderes a refletirem sobre os fatores que podem afetar a consecução dos seus objetivos. No entanto, Calandro & Lane (2006) recomendaram que os *scorecards* de risco sejam separados dos *scorecards* de desempenho.

Rasid et al. (2017) encontraram que a integração da Gestão de Riscos Corporativos com o Sistema de Medição de Desempenho não melhora o desempenho organizacional. No entanto, Rasid et al. (2019) descobriram que os tipos de uso do Sistema de Medição de Desempenho propostos por Henri (2006) tem relação com a Gestão de Riscos.

Nielsen & Pontoppidan (2019) acharam que os gestores atribuem uma importância considerável à gestão do risco e que tentam evitar ou encapsular o risco através de sistemas de controle administrativo. No entanto, Rana, Hoque & Jacobs (2019) constataram que as questões relacionadas à Gestão de Riscos não estão devidamente integradas no âmbito do Sistema de Controle de Gestão. A partir dos resultados encontrados elaborou-se as seguintes hipóteses:

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



**Universidade
Federal
Fluminense**



H1A: Existe uma relação positiva entre o uso do Sistema de Medição de Desempenho para monitoramento e as práticas de Gestão de Risco dentro da organização.

H1B: Existe uma relação positiva entre o uso do Sistema de Medição de Desempenho para foco da atenção e as práticas de Gestão de Risco dentro da organização.

Também se espera que a Gestão de Riscos se relacione positivamente com a *accountability*. Soin et al. (2014) identificaram que a gestão de riscos se amplia e se adapta para incluir a *accountability*, apesar desse processo não ser plenamente compreendido. Rothstein et al. (2013) encontraram que a governança orientada pelo risco está relacionada à conformidade das previsões de resultados adversos com as normas de governança e estruturas de *accountability* das políticas nacionais.

Palermo (2014) constatou que há relevância da Gestão de Riscos como ferramenta de *accountability*. O autor observou que a perspectiva de cima para baixo enfatiza o papel da gestão de risco na satisfação das expectativas de *accountability* pública, podendo ser complementada por uma perspectiva de baixo para cima que mostra como as ferramentas da gestão de risco dependem de competências relacionais, experiência profissional e conhecimento do negócio.

Rasid et al. (2019) encontraram que as práticas de Gestão de Riscos podem contribuir para melhorar a *accountability* do setor público. Em seguida, Yudiyanto & Ningsih (2023) complementam esses achados afirmando que também é necessário melhorar o sistema de controle interno e aumentar a capacidade do Aparelho de Supervisão Interna do Governo.

No entanto, Pangaribuan (2020) apontou a relação em sentido inverso, onde a preparação de um sistema de *accountability* pelo desempenho tem um efeito positivo e significativo nas suas práticas de gestão de risco. A partir das evidências elencadas elaborou-se a seguinte hipótese:

H2: As práticas de Gestão de Risco estão positivamente relacionadas com a *accountability*.

Espera-se que as práticas de Gestão de Risco mediem a relação entre o Sistema de Medição de Desempenho e a *accountability*, no entanto os estudos empíricos até o momento apresentam resultados inconclusivos.

Alguns estudos destacam que existe a conexão entre o sistema de medição de desempenho, gestão de riscos e *accountability*, porém num contexto de governança (Tarek Rana & Rana, 2021; Mahama et al., 2020; Rana et al., 2019). Por exemplo, Soin et al. (2014) apontaram que a pressão por mais *accountability* tornou a Gestão de Riscos ligada ao Controle de Gestão e que a sua função é protegê-lo. A pesquisa de Tarek Rana & Rana (2021), demonstrou que existe uma ligação entre a governança fraca, a informação pobre sobre o desempenho e a *accountability*, o que aumenta o risco de falha do serviço público.

Em um estudo empírico, Rasid et al. (2019) encontraram que as Instituições Públicas da Malásia que utilizaram informações do Sistema de Medição de Desempenho para diversos fins colocam uma maior ênfase nas práticas de Gestão de Riscos para melhorar a *accountability*. Bracci et al. (2022) corroboram com essa conclusão, destacando a Gestão de Riscos como um conceito de integração, e que poderia, portanto, mediar o sistema integrado de contabilidade gerencial à *accountability*. Assim, apresentam-se as seguintes hipóteses:

H3A: As práticas de Gestão de Riscos mediam a relação entre o uso do Sistema de Medição de Desempenho para monitoramento e *accountability*.

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



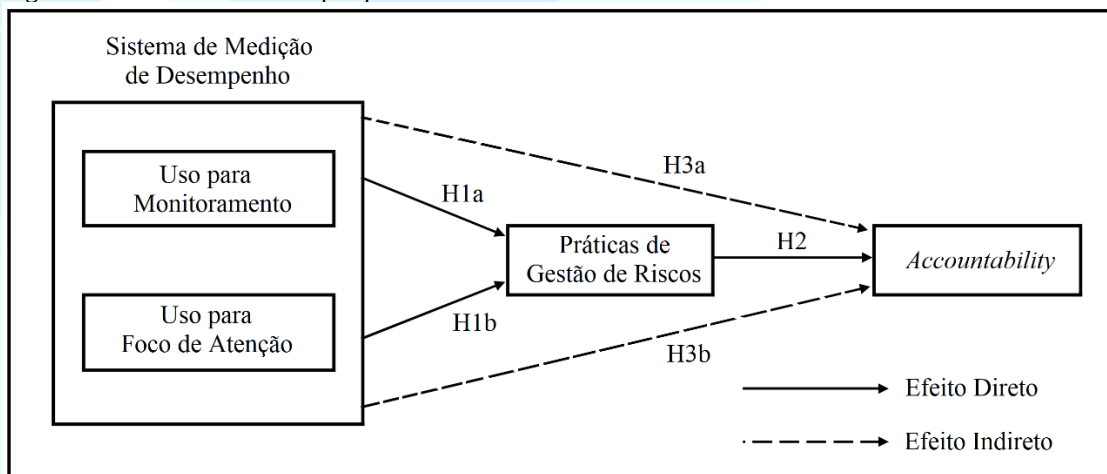
**Universidade
Federal
Fluminense**



H3B: As práticas de Gestão de Riscos medeiam a relação entre o uso de Sistema de Medição de Desempenho para foco de atenção e *accountability*.

Na figura 1 apresenta o modelo teórico da pesquisa com a ilustração das hipóteses.

Figura 1 – Modelo teórico da pesquisa



Fonte: Elaboração própria

3. Procedimentos Metodológicos da Pesquisa

O estudo de natureza descritiva foi realizado a partir de uma pesquisa de levantamento, que teve como população alvo o setor público do poder executivo federal brasileiro, ou seja, as instituições públicas da administração direta (ministérios) e indireta (autarquias, fundações, empresas públicas e sociedade de economia mista).

A análise revelou que 287 instituições adotaram e praticaram Gestão de Riscos em algum nível e a partir da população selecionada foram contactados os servidores públicos com o perfil adequado que se encaixam na amostra a partir da consulta no sítio oficial dessas instituições. Os dados foram coletados por meio de uma *survey*, com o link disponibilizado a partir do *Google Forms®* enviado por e-mail.

Os respondentes-chave deste estudo incluíram os gestores e/ou assessores de governança, gestores de risco, gestores de planejamento estratégico e auditores internos. Portanto foram distribuídos um total de 287 questionários autoaplicáveis aos respondentes por meio de seus e-mails institucionais. A coleta dos dados durou um período de quatro meses (março a junho de 2024), durante os quais 194 organizações responderam ao questionário.

Com relação à amostra, foram definidos três critérios de exclusão de respostas para garantir a qualidade dos dados. O primeiro critério foi selecionar apenas um respondente para representar sua organização, o segundo foi eliminar as respostas incompletas (Hair et al., 2009), e o terceiro foi excluir respostas que apresentaram padrão consistente (Meade & Craig, 2012). Após a aplicação dos critérios, a amostra final utilizável foi de 166 respostas.

O cálculo do tamanho adequado da amostra, visando o poder estatístico da análise, foi realizado pelo software *G*Power*. Para sua realização foram utilizados os critérios estabelecidos por Faul et al. (2007), a partir das variáveis preditoras (sistema de medição de

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



**Universidade
Federal
Fluminense**



Programa de Pós-Graduação em Administração - UFF

desempenho para monitoramento e para foco de atenção) sobre a variável práticas de gestão de riscos. Para isso, foi definido o tamanho do efeito médio de 0,15, o poder da amostra de $1-\beta=0,8$ e o nível de significância de $\alpha=0,05$. Então, a partir dos critérios foi estabelecido que para a avaliação do modelo teórico esperava-se no mínimo 68 respostas. Portanto, as 166 respostas representam número suficiente e que comprova o tamanho adequado para as análises realizadas.

O instrumento de pesquisa adotado foi um questionário com 21 perguntas fechadas, utilizando escala *likert* de 5 pontos, em que 1 representa o menor grau de concordância e 5 o maior grau de concordância com as sentenças. As medidas para as práticas de Gestão de Risco e *accountability* foram adaptadas de Al-Tamimi e Al-Mazrooei (2007) e Geer, Maher e Cole (2008), respectivamente, enquanto as medidas para a utilização do Sistemas de Medição de Desempenho foram adaptadas de Henri (2006).

Com relação aos indicadores utilizados para medir o uso do Sistema de Medição de Desempenho, foi solicitado aos entrevistados que indicassem até que ponto a gestão de topo utilizou o referido sistema para monitoramento (acompanhar o progresso em direção às metas, revisar medidas de desempenho, comparar resultados com expectativas e monitorar resultados) e foco de atenção (concentrar em fatores críticos de sucesso, permitir discussão em reuniões e debater resultados e planos).

Quanto às práticas de Gestão de Riscos os questionamentos incluem: (1) identificação de riscos (realizam uma identificação sistemática, desenvolvem procedimentos de identificação de oportunidades e reconhecem mudanças), (2) avaliação de risco (avalia a probabilidade, avalia com uso do método qualitativo, analisa e avalia oportunidades, avalia custo-benefício) e (3) monitoramento de risco (monitora a eficácia da gestão, o nível de controle é apropriado e os relatórios da organização prestam suporte adequado). Então, foi solicitado aos respondentes que indicassem o seu nível de concordância sobre as práticas de Gestão de Riscos na sua instituição.

Para a *accountability*, os indicadores medem: (i) medidas de eficiência e eficácia do serviço, (ii) como a organização lida com as reclamações, (iii) se a organização mantém uma missão ou objetivo claro e (iv) se estabeleceu uma política de conflito de interesses. Os entrevistados foram solicitados a indicar o nível de concordância sobre a incidência da *accountability* na sua própria instituição.

Em relação à análise dos dados foi utilizada a técnica de Modelagem de Equações Estruturais (PLS–SEM), também chamada de Mínimos Quadrados Parciais. Na elaboração do plano de análise foram utilizados o Microsoft Excel 365® e o software estatístico SmartPLS4® que obedeceram ao seguinte roteiro: (i) Tabulação e codificação do banco de dados; (ii) Estatística e análise descritiva com a determinação das frequências do conjunto de dados; (iii) Análise Fatorial Confirmatória; e (iv) Modelagem de Equações Estruturais.

Para o teste de hipóteses e análise da significância das relações (p-valor) entre as variáveis no modelo estrutural utilizou-se o procedimento de *Bootstrapping* (Ringle et al., 2014), inclusive na verificação da mediação da Gestão de Riscos na relação entre os usos do Sistema de Medição de Desempenho na *accountability*. Hair Jr et al. (2014) apontam que a mediação enfoca no relacionamento de caminho direto teoricamente estabelecido, bem como em um componente adicional, que possa fornecer informações sobre o efeito direto através do seu efeito indireto.

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



**Universidade
Federal
Fluminense**



Programa de Pós-Graduação em Administração - UFF

Por fim, realizou-se a análise do mapa de importância-desempenho (IPMA) com o objetivo de estender os resultados obtidos na aplicação do PLS-SEM e, assim, obter mais insights ao mesclar a análise das dimensões de importância e desempenho dos construtos e os indicadores do modelo (Ringle & Sarstedt, 2016). O IPMA permite identificar áreas onde a ação é necessária, ou seja, pode-se identificar partes do processo com importância relativamente alta, mas desempenho relativamente baixo para implementar as ferramentas de gerenciamento correspondentes que levam a melhorias (Sternad Zabukovšek et al., 2022).

4. Análise e Discussão dos Resultados

Em relação ao perfil dos respondentes, foi solicitado que indicassem os dados referentes a gênero, idade, formação, função e tempo de atuação em gestão de riscos. Os dados demonstram que os respondentes são majoritariamente do sexo masculino (61%), com idade entre 41 e 60 anos (54%), tem formação em Administração ou Ciências Contábeis (44%), atua prioritariamente com Gestão de Riscos (68%) e o tempo de atuação na função não ultrapassa 6 anos (71%).

Nas respostas referentes ao construto Sistema de Medição de Desempenho, a pesquisa obteve a média geral de 3,42 para monitoramento, um nível considerado moderado. A média geral abaixo de 4,00 também indica que as informações dos Sistemas de Medição de Desempenho para foco de atenção têm sido utilizadas de forma moderada nas instituições públicas federais.

Os resultados do construto Gestão de Riscos apoiam a suposição de que o Gestão de Riscos é praticado moderadamente nas Instituições Públicas Federais. As práticas de identificação, avaliação e monitoramento dos riscos apresentaram média geral abaixo de 4,00. Apesar disso, a alta administração concordou fortemente com o uso de método qualitativo para avaliar os riscos identificados (média 4,13).

A *accountability* obteve a média geral de 4,00 e o resultado sugere que é fortemente praticada nas Instituições Públicas Federais. Dois itens foram observados acima do valor médio e foram altamente enfatizados nestas instituições. Estes abrangem respostas a reclamações relacionadas com serviços (média 4,37) e missão e objetivo claros (média 4,26).

4.1 Modelo de medição

As amostras finais utilizáveis incluídas para análise compreenderam 166 respondentes, o que é adequado para executar o PLS-SEM (Cohen, 1992). Os construtos utilizados para este estudo foram testados quanto à validade convergente, com base nas cargas fatoriais, confiabilidade composta (CR) e variância média extraída (AVE) (Hair et al., 2014).

As cargas fatoriais para a maioria dos itens dos construtos ultrapassam o valor ideal de 0,708 (Hair et al., 2014), com exceção de dois itens do construto de *accountability*: Acco_3 - Revisa missão e objetivos com frequência (0,651), e Acco_4 - Política escrita de conflito de interesses (0,580). Diante disso foram realizados testes de exclusão de variáveis até o ponto em que apresentasse melhora em todos os indicadores de qualidade. A melhor solução encontrada foi excluir o indicador Acco_4 (Política escrita de conflito de interesses), mantendo o indicador Acco_3 (Revisa missão e objetivos com frequência) que apresenta valor abaixo do ideal.

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



**Universidade
Federal
Fluminense**



Programa de Pós-Graduação em Administração - UFF

Hair et al. (2009) admitem que as estimativas de cargas padronizadas devem ser de 0,5 ou mais e idealmente de 0,7 para cima, mas pontuam que nos casos em que as cargas ficam abaixo de 0,7, elas ainda podem ser consideradas significantes apesar de haver mais variância de erro do que variância explicada na variância da medida. Assim, analisando outros indicadores de qualidade, a confiabilidade dos indicadores todos os itens apresentaram-se em nível satisfatório.

A Tabela 1 apresenta a confiabilidade composta (ρ_c) para monitoramento do uso do Sistema de Medição de Desempenho (0,956), atenção ao uso do Sistema de Medição de Desempenho (0,944), práticas de gerenciamento de riscos (0,951) e *accountability* (0,806). Os valores de Confiabilidade Composta registrados entre 0,7 e 0,9 indicaram que havia consistência interna entre os itens e os construtos que eles representavam. Como resultado, os itens utilizados no estudo foram considerados medidas confiáveis.

Tabela 1 - Validade e confiabilidade do modelo de medição

Variáveis	ACC	PGR	SMD-UFA	SMD-UM
ACC	0,773			
PGR	0,563	0,814		
SMD-UFA	0,559	0,675	0,922	
SMD-UM	0,541	0,655	0,838	0,942
AVE > 0,50	0,597	0,663	0,850	0,887
Confiabilidade composta > 0,70	0,815	0,951	0,945	0,959
Alfa de Cronbach > 0,70	0,672	0,943	0,912	0,936

Nota: ACC=Accountability; PGR=Práticas de Gestão de Riscos; SMD-UFA= Sistema de Medição de Desempenho - Uso para Foco de Atenção; SMD-UM= Sistema de Medição de Desempenho - Uso para Monitoramento.

Fonte: Dados da pesquisa.

Como é possível visualizar na Tabela 1, a avaliação da variância média extraída (AVE) para cada construto exibiu o valor da AVE superior ao valor limite de 0,5. Portanto, o modelo de mensuração deste estudo estabeleceu validade convergente adequada e todos os itens dos três construtos foram medidas válidas.

A validade discriminante do modelo de mensuração foi avaliada com base em duas técnicas: (1) critério de *Fornell-Larcker* e (2) cargas cruzadas. A Tabela 1 exhibe os resultados das raízes quadradas calculadas da AVE e dos valores fora da diagonal que exibiram o valor de intercorrelação entre os construtos. Os resultados indicaram que as raízes quadradas da AVE (negrito) de todos os construtos superaram suas correlações com os demais construtos (valores fora da diagonal), portanto, o critério *Fornell-Larcker* foi atendido.

Simultaneamente, os resultados do carregamento cruzado indicaram que todos os indicadores de medição tiveram carga superior em seu próprio construto quando comparados a outros construtos. Com base nos resultados de ambas as técnicas, o modelo de mensuração estabeleceu sua validade discriminante. Resumindo, o modelo de medição externo é confiável e válido, portanto, o modelo de medição pode ser usado para estimar os parâmetros do modelo estrutural interno.

4.2 Modelo estrutural e avaliação das hipóteses

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



Universidade
Federal
Fluminense

PPGAd
Programa de Pós-Graduação em Administração - UFF

A avaliação do modelo estrutural valida a colinearidade entre os construtos, o coeficiente de determinação (R^2), tamanhos de efeito (f^2), relevância preditiva (Q^2) e coeficiente de caminho (β) (Hair *et al.*, 2014).

Foi testada a colinearidade entre os construtos preditores e após a realização de ajustes os resultados se mostraram adequados para todos os itens com fator de inflação da variância (VIF) abaixo de 5, se mostrando adequado para avaliação posterior. Em seguida, foi avaliado o coeficiente de determinação (valor R^2). Com base em Cohen (1988), o valor de R-quadrado para as variáveis latentes endógenas acima de 0,26 é considerado grande. O valor de R^2 ajustado registrado para práticas de Gestão de Riscos foi de 0,476 e para *accountability* foi de 0,313, ambos considerados grandes (Cohen, 1988).

Com relação ao F-quadrado dos construtos exógenos (Tabela 2), as práticas de Gestão de Riscos têm tamanhos de efeito f^2 de 0,464, para explicar a *accountability*, um efeito considerado grande (Cohen, 1988). Por outro lado, o construto exógeno, Sistema de Medição de Desempenho para monitoramento apresenta tamanho de efeito f^2 de 0,052, e o construto exógeno, Sistema de Medição de Desempenho para foco de atenção, apresenta tamanho de efeito f^2 de 0,102. Isto significa que o foco de atenção é mais importante do que o monitoramento para explicar a variação nas práticas de Gestão de Riscos.

Os resultados de relevância preditiva (Tabela 2) indicam que o valor Q^2 tanto para a *accountability* (0,287) quanto para as práticas de Gestão de Riscos (0,465) foram superiores a zero. Isso indica que o modelo tem relevância preditiva.

Tabela 2 - Estimativas Estruturais para Teste de Hipóteses

Relação estrutural	Coeficiente de Caminho (β)	Erro padrão	Estatística T	Valores de p
PGR $\rightarrow$ ACC	0,563	0,050	11,297	0,000 *
SMD-UFA $\rightarrow$ PGR	0,422	0,108	3,918	0,000 *
SMD-UM $\rightarrow$ PGR	0,301	0,114	2,653	0,008 *
SMD-UFA $\rightarrow$ PGR $\rightarrow$ ACC (Mediação)	0,241	0,064	3,706	0,000 *
SMD-UM $\rightarrow$ PGR $\rightarrow$ ACC (Mediação)	0,173	0,069	2,473	0,013 **
R^2 Accountability (ACC)				0,313
R^2 Práticas de Gestão de Riscos (PGR)				0,476
F^2 Práticas de Gestão de Riscos (PGR)				0,464
F^2 Sistemas de Medição de Desempenho uso para Foco de Atenção (SMD-UFA)				0,102
F^2 Sistemas de Medição de Desempenho uso para Monitoramento (SMD-UM)				0,052
Q^2 Accountability (ACC)				0,313
Q^2 Práticas de Gestão de Riscos (PGR)				0,454

Nota: * Significativo a 1%; ** Significativo a 5%.

Fonte: Dados da pesquisa.

O modelo estrutural foi examinado quanto aos efeitos diretos das hipóteses H1A, H1B e H2. No primeiro teste de hipótese, as práticas de Gestão de Riscos foram afetadas diretamente pelo uso do Sistema de Medição de Desempenho para monitoramento ($\beta = 0,301$, $t = 2,653$, $p < 0,01$). Assim, a hipótese H1A foi confirmada. No segundo teste, as práticas de Gestão de

Riscos também foram afetadas diretamente pelo uso do Sistema de Medição de Desempenho para atenção ($\beta = 0,422$, $t = 3,918$, $p < 0,01$). Portanto, a hipótese H1B também foi confirmada. No terceiro teste, a *accountability* é afetada diretamente pelas práticas de Gestão de Riscos ($\beta = 0,563$, $t = 11,297$, $p < 0,01$). Como resultado, H2 também foi confirmada.

Este estudo propôs o efeito mediador das práticas de Gestão de Riscos na *accountability* por meio das hipóteses H3a e H3b. Assim, foi calculado o *bootstrap* para efeito indireto e os resultados revelaram (conforme mostrado na Tabela 2) que houve um efeito indireto positivo do Sistema de Medição de Desempenho para monitoramento na *accountability* ($\beta = 0,170$, $t = 2,473$, $p < 0,05$). Houve também um efeito indireto positivo do Sistema de Medição de Desempenho para focar a atenção na *accountability* ($\beta = 0,238$, $t = 3,706$, $p < 0,01$). Portanto, as hipóteses H3a e H3b também foram confirmadas.

Os resultados do teste de hipótese indicaram uma relação positiva entre os dois tipos de uso (monitoramento e foco de atenção) do Sistema de Medição de Desempenho e as práticas de Gestão de Riscos. Esta conclusão sugere que a utilização do monitoramento em maior escala permite que as instituições públicas colem e analisem dados em tempo real ou em intervalos regulares. Isso proporciona uma visão clara sobre o desempenho (Henri, 2006) e pode ajudar a monitorar o alcance dos objetivos estratégicos organizacionais, desencadear a identificação de riscos (Arena & Arnaboldi, 2014) para determinar os riscos e suas causas que poderiam dificultar o alcance das metas (Beasley et al., 2005).

Outra descoberta importante deste estudo sugere que o uso para focar a atenção influencia de forma intensa a avaliação dos riscos, direcionando os gestores para áreas críticas ou problemáticas identificadas (Henri, 2006) com o auxílio dos indicadores de desempenho. Diante disso, a Gestão de Risco atuou como mecanismo central através do qual o Sistema de Medição de Desempenho cumpre o seu papel de redução da incerteza (Kominis et al., 2022). Ao focar a atenção, as Instituições Públicas Federais estavam mais propensas a avaliar de forma assertiva os riscos associados aos seus fatores críticos de sucesso e objetivos (Bracci et al., 2022).

Os resultados deste estudo enfatizam a forte relação positiva entre as práticas de Gestão de Riscos e a *accountability*. Isto sugere que as práticas de identificação, avaliação (em destaque) e monitoramento de riscos são importantes para promover a *accountability* nas Instituições Públicas Federais. Portanto, pode-se concluir que a gestão dos riscos leva a uma melhor *accountability* do setor público, assim como foi demonstrado por Rasid et al. (2019). A elaboração de uma lista abrangente de riscos derivada por gestores de diferentes departamentos forneceu informações sobre riscos para as partes interessadas tomarem melhores decisões. Este resultado corrobora com a constatação de que há relevância da Gestão de Riscos como ferramenta de *accountability* (Palermo, 2014).

O resultado empírico também apoia o papel significativo das práticas de Gestão de Riscos como mediador na relação entre o uso de Sistema de Medição de Desempenho e *accountability*. Enquanto Rasid et al. (2019) encontrou um efeito maior no uso para monitoramento em instituições da Malásia, nas Instituições Públicas Federais brasileiras a utilização para foco de atenção teve um efeito mais forte na *accountability*. Este resultado implica, portanto, que o papel das práticas de Gestão de Riscos na promoção da *accountability* nas Instituições Públicas é fundamental.

Realização

Com relação às implicações práticas, os resultados do Mapa de Importância-Desempenho (IPMA), realizado com o auxílio do software SmartPLS4, apontaram quais construtos e indicadores tem importância alta e desempenho relativamente baixo. O construto com maior impacto na *accountability* é “Práticas de Gestão de Riscos”. Por outro lado, os indicadores que merecem atenção em cada construto são o Risco_03 (identificação sistemática de oportunidades de investimento) e o Aten_1 (concentrar em seus fatores críticos de sucesso). Eles representam áreas críticas para intervenção de gestores públicos e melhorá-los poderia aumentar significativamente o desempenho da *accountability*.

Portanto, ao apontar os construtos e indicadores que tem importância alta e desempenho relativamente baixo, esta pesquisa contribui com os gestores das instituições públicas no esforço de melhorar seus índices de governança, como por exemplo o IGG realizado periodicamente pelo TCU. A conclusão deste estudo é consistente com Yudiyanto & Ningsih (2023) que postularam que as Instituições Públicas com as pontuações mais elevadas no índice de implementação de gestão de riscos terão implicações em pontuações mais elevadas de *accountability*.

5. Considerações Finais

Esta pesquisa teve como objetivo analisar a relação entre o uso dos Sistemas de Medição de Desempenho, as práticas de Gestão de Riscos e a *accountability* nas Instituições Públicas Federais. Os resultados sugerem que a *accountability* organizacional pode ser melhorada por meio das práticas de Gestão de Riscos, que é impulsionada pela utilização de Sistema de Medição de Desempenho, como objetivo final para atingir os objetivos organizacionais. Esses resultados apoiam os achados de Rasid et al. (2019).

Assim, este estudo contribui para a teoria ao sugerir que os usos do Sistema de Medição de Desempenho (monitoramento e foco de atenção) são construtos que devem ser considerados como impulsionadores que afetam as práticas de Gestão de Riscos (Kominis et al., 2022; Rasid et al., 2019; Speklé e Verbeeten, 2014; Beasley et al., 2006; Calandro e Lane, 2006).

Outra contribuição fornecida para a literatura concentra-se também no efeito indireto das práticas de Gestão de Riscos na *accountability*. As conclusões deste estudo sugerem que, com a utilização adequada do Sistema de Medição de Desempenho, as práticas de Gestão de Riscos podem contribuir para uma melhor *accountability* do setor público (Bracci et al., 2022; Tarek Rana & Rana, 2021; Rasid et al., 2019; Soin e Huber, 2014).

Com relação às contribuições para a prática, este estudo fornece aos gestores do setor público novas formas de melhorar a *accountability* nas suas organizações, fornecendo orientação para profissionais, tomadores de decisão, gestores e auditores sobre os processos de Gestão de Riscos apropriados para diferentes usos do Sistema de Medição de Desempenho. Por exemplo, os resultados revelaram que o uso do Sistema de Medição de Desempenho para monitoramento e foco de atenção teve menor ênfase na identificação de riscos e maior ênfase na avaliação dos riscos, que atualmente é realizado por meio de avaliações qualitativas.

Diante disso, os gestores devem investir mais em atividades de identificação de riscos relacionados com os seus objetivos. Também devem adotar um método de avaliação de risco mais sofisticado para atender à tomada de decisões estratégicas, com base em medidas de desempenho. Esses processos podem promover a *accountability* e consequentemente melhorar

Realização

os indicadores existentes do Índice de Governança e Gestão (IGG) que são utilizados para classificá-las e orientar as futuras auditorias pelos órgãos de controle externo.

Este estudo possui algumas limitações que devem ser consideradas. Em relação ao método, a investigação quantitativa limita o processo de investigação no que se refere a compreender os sentimentos, impressões e pontos de vista dos entrevistados. Além disso, este estudo utilizou um desenho transversal onde os dados foram recolhidos das Instituições Públicas Federais (governo central e instituições descentralizadas), não permitindo tirar conclusões firmes sobre a direção causal das relações entre as variáveis exógenas e endógenas.

Portanto, as pesquisas futuras podem considerar um desenho de investigação longitudinal para examinar a continuidade das respostas e acompanhar as mudanças ao longo do tempo. Também é possível ampliar o estudo examinando outros moderadores, como cultura organizacional e propriedades de medidas de desempenho dentro do mesmo relacionamento.

Referências

ABNT. (2018). ABNT NBR ISO 31000:2018.

Almquist, R., Grossi, G., Helden, G. J. van, & Christoph Reichard. (2013). Public sector governance and accountability. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7–8), 479–487.

Al-Tamimi, H. A. H., & Al-Mazrooei, F. M. (2007). Banks' risk management: A comparison study of UAE national and foreign banks. *The Journal of Risk Finance*, 8(4), 394–409.

Andrews, R. (2014). *Performance Management and Public Service Improvement*.

Arena, M., & Arnaboldi, M. (2014). Risk and performance management: Are they easy partners? *Management Research Review*, 37(2), 152–166.

Baldry, D. (1998). The evaluation of risk management in public sector capital projects. *International Journal of Project Management*, 16(1), 35–41.

Beasley, M. S., Clune, R., & Hermanson, D. R. (2005). Enterprise risk management: An empirical analysis of factors associated with the extent of implementation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(6), 521–531.

Bracci, E., Mouhcine, T., Rana, T., & Wickramasinghe, D. (2022). Risk management and management accounting control systems in public sector organizations: A systematic literature review. *Public Money and Management*, 42(6), 395–402.

Broadbent, J., Dietrich, M., & Laughlin, R. (1996). THE DEVELOPMENT OF PRINCIPAL–AGENT, CONTRACTING AND ACCOUNTABILITY RELATIONSHIPS IN THE PUBLIC SECTOR: CONCEPTUAL AND CULTURAL PROBLEMS. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(3), 259–284. <https://doi.org/10.1006/cpac.1996.0033>

Burney, L., & Widener, S. K. (2007). Strategic Performance Measurement Systems, Job-Relevant Information, and Managerial Behavioral Responses—Role Stress and Performance. *Behavioral Research in Accounting*, 19(1), 43–69.

Burtonshaw-Gunn, S. A. (2016). *Risk and Financial Management in Construction*. Routledge.

Realização

- Calandro, J., & Lane, S. (2006). An introduction to the Enterprise Risk Scorecard. *Measuring Business Excellence*, 10(3), 31–40. <https://doi.org/10.1108/13683040610685775>
- Cohen, J. (1992). Statistical Power Analysis. *Current Directions in Psychological Science*, 1(3), 98–101. <https://doi.org/10.1111/1467-8721.ep10768783>
- Collier, P. M. M. (2009). *Fundamentals of Risk Management for Accountants and Managers*. Routledge.
- Faul, F., Erdfelder, E., Lang, A.-G., & Buchner, A. (2007). G*Power 3: A flexible statistical power analysis program for the social, behavioral, and biomedical sciences. *Behavior Research Methods*, 39(2), 175–191. <https://doi.org/10.3758/BF03193146>
- Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B., Gray, D., & Neely, A. (2007). Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations & Production Management*, 27(8), 784–801.
- Gao, J. (2015). Performance Measurement and Management in the Public Sector: Some Lessons from Research Evidence. *Public Administration and Development*, 35(2), 86–96. <https://doi.org/10.1002/pad.1704>
- Geer, B. W., Maher, J. K., & Cole, M. T. (2008). Managing nonprofit organizations: The importance of transformational leadership and commitment to operating standards for nonprofit accountability. *Public Performance & Management Review*, 32(1), 51-75. <https://doi.org/10.2753/PMR1530-9576320103>
- Goshu, Y. Y., & Kitaw, D. (2017). Performance measurement and its recent challenge: A literature review. *International Journal of Business Performance Management*, 18(4), 381–402. <https://doi.org/10.1504/IJBPM.2017.087103>
- Hansen, S. C., & Stede, W. A. V. der. (2004). Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415–439.
- Henri, J. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77–103. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.10.003>
- Hill, S. (2006). Guia sobre a gestão de riscos no serviço público. <http://www.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=258>.
- Hinna, A., Scarozza, D., & Rotundi, F. (2018). Implementing Risk Management in the Italian Public Sector: Hybridization between Old and New Practices. *International Journal of Public Administration*, 41(2), 110–128.
- Hopkin, P. (2018). *Fundamentals of Risk Management: Understanding, Evaluating and Implementing Effective Risk Management*. Kogan Page Publishers.
- Kennerley, M., & Neely, A. (2003). Measuring performance in a changing business environment. *International Journal of Operations & Production Management*, 23(2), 213–229. <https://doi.org/10.1108/01443570310458465>
- Klein Junior, V. H. (2020). Gestão de riscos no setor público brasileiro: Uma nova lógica de accountability? *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, e163964–e163964.

- Kominis, G., Dudau, A., Favotto, A., & Gunn, D. (2022). Risk governance through public sector interactive control systems: The intricacies of turning immeasurable uncertainties into manageable risks. *Public Money & Management*, 42(6), 379–387.
- Koufteros, X., Verghese, A. (John), & Lucianetti, L. (2014). The effect of performance measurement systems on firm performance: A cross-sectional and a longitudinal study. *Journal of Operations Management*, 32(6), 313–336.
- Mahama, H., Elbashir, M., Sutton, S., & Arnold, V. (2022). Enabling enterprise risk management maturity in public sector organizations. *Public Money & Management*, 42(6), 403–407. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769314>
- Mahama, H., Elbashir, M. Z., Sutton, S. G., Arnold, V., & Arnold, V. (2020). New development: Enabling enterprise risk management maturity in public sector organizations. *Public Money & Management*, 1–5. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769314>
- Medeiros, A. K. de, Crantschaninov, T. I., & Silva, F. C. da. (2013). Estudos sobre accountability no Brasil: Meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. *Revista de Administração Pública*, 47, 745–775. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000300010>
- Mikes, A., & Kaplan, R. S. (2013). Towards a Contingency Theory of Enterprise Risk Management (SSRN Scholarly Paper No. 2311293). <https://doi.org/10.2139/ssrn.2311293>
- Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (1995). Performance measurement system design: A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), 80–116. <https://doi.org/10.1108/01443579510083622>
- Neely, A., Mills, J., Platts, K., Richards, H., Gregory, M., Bourne, M., & Kennerley, M. (2000). Performance measurement system design: Developing and testing a process-based approach. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(10), 1119–1145. <https://doi.org/10.1108/01443570010343708>
- Newcomer, K. E. (1999). A preparação dos gerentes públicos para o século XXI. *Revista do Serviço Público*, 50(2), Artigo 2. <https://doi.org/10.21874/rsp.v50i2.344>
- Nielsen, S., & Pontoppidan, I. C. (2019). Exploring the inclusion of risk in management accounting and control. *Management Research Review*, 43(1), 82–112.
- Palermo, T. (2014). Accountability and Expertise in Public Sector Risk Management: A Case Study. *Financial Accountability and Management*, 30(3), 322–341.
- Pangaribuan, D. (2020). GOVERNANCE PRACTICES GOVERNMENT, OF ACCOUNTABILITY PERFORMANCE AND IMPLEMENTATION OF RISK MANAGEMENT AND IMPLICATIONS FOR FRAUD DETECTION AND PREVENTION. 1(2), 77–98. <https://doi.org/10.25105/ijca.v1i2.6167>

- Parker, L. D., & Gould, G. (1999). Changing public sector accountability: Critiquing new directions. Accounting Forum. <http://eprints.gla.ac.uk/128891/>
- Paul, S. (1992). Accountability in public services: Exit, voice and control. World Development, 20(7), 1047–1060. [https://doi.org/10.1016/0305-750X\(92\)90130-N](https://doi.org/10.1016/0305-750X(92)90130-N)
- Pinho, J. A. G. de, & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: Já podemos traduzi-la para o português? Revista de Administração Pública, 43, 1343–1368. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000600006>
- Power, M. (2007). Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management. OUP Oxford.
- Queensland Treasury. (2020). A Guide to Risk Management.
- Ramos, K. H. C., Montezano, L., & Costa Junior, R. L. da. (2021). Panorama da produção científica nacional de gestão de riscos corporativos na administração pública de 2013 a 2018. REVISTA DE CONTABILIDADE DO MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UERJ, 25(1), Artigo 1.
- Rana, T., Hoque, Z., & Jacobs, K. (2019). Public sector reform implications for performance measurement and risk management practice: Insights from Australia. Public Money & Management, 39(1), 37–45. <https://doi.org/10.1080/09540962.2017.1407128>
- Rasid, S., Golshan, N., Mokhber, M., Tan, G., & Mohd-Zamil, N. (2017). ENTERPRISE RISK MANAGEMENT, PERFORMANCE MEASUREMENT SYSTEMS AND ORGANIZATIONAL PERFORMANCE IN MALAYSIAN PUBLIC LISTED FIRMS. INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS AND SOCIETY, 18(2), 311–328.
- Rasid, S. Z. A., Bakar, B. A., Rizal, A. M., & Baskaran, S. (2019). Risk Management Practices to Strengthen Public Sector Accountability. Asian Journal of Business and Accounting, 12(1), Artigo 1. <https://doi.org/10.22452/ajba.vol12no1.1>
- Ringle, C. M., Silva, D. da, & Bido, D. de S. (2014). Modelagem de Equações Estruturais com Utilização do Smartpls. ReMark - Revista Brasileira de Marketing, 13(2), Artigo 2.
- Romzek, B. S., & Dubnick, M. J. (2001). Accountability in the Public Sector: Lessons from the Challenger Tragedy. Em Democracy, Bureaucracy, And The Study Of Administration. Routledge.
- Rothstein, H., Borraz, O., & Huber, M. (2013). Risk and the limits of governance: Exploring varied patterns of risk-based governance across Europe. Regulation & Governance, 7(2), 215–235. <https://doi.org/10.1111/j.1748-5991.2012.01153.x>
- Schommer, P. C., Rocha, A. C., Spaniol, E. L., Dahmer, J., & Sousa, A. D. de. (2015). Accountability and co-production of information and control: Social observatories and their relationship with government agencies. Revista de Administração Pública, 49, 1375–1400. <https://doi.org/10.1590/0034-7612115166>
- Siddiquee, N. (2006). Paradoxes of public accountability in Malaysia: Control mechanisms and their limitations. International Public Management Review, 7(2), 43–65.

- Silva. (2018). Accountability e Teoria da Agência no setor público: Análise dos Consórcios Intermunicipais de Saúde de Minas Gerais [Universidade Federal de Viçosa].
- Sobel, P. J., & Reding, K. F. (2004). Aligning corporate governance with enterprise risk management: Melding enterprise risk management with governance means directors, senior management, internal and external auditors, and risk owners must work interdependently. *Management Accounting Quarterly*, 5(2), 29–29.
- Soin, K., & Collier, P. (2013). Risk and risk management in management accounting and control. *Management Accounting Research*, 24(2), 82–87.
- Soin, K., Huber, C., & Wheatley, S. (2014). Management Control and Uncertainty: Risk Management in Universities. Em D. Otley & K. Soin (Orgs.), *Management Control and Uncertainty* (p. 178–192). Palgrave Macmillan UK.
- Souza, F. S. R. N. de, Braga, M. V. de A., Cunha, A. S. M. da, & Sales, P. D. B. de. (2020). Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. *Revista de Administração Pública*, 54, 59–78. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180117>
- Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. M. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. *Management Accounting Research*, 25(2), 131–146. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.07.004>
- Tarek Rana, & Rana, T. (2021). Embedding a Risk Management Framework in Public Sector Governance, Performance, and Accountability Practices*. 49–68.
- Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, 20(1), 69–81.
- Yudiyanto, Y., & Ningsih, S. (2023). The Role of Risk Management Implementation in Increasing Accountability: A Study of All Regency/Municipality Governments. *Jurnal Borneo Administrator*, 19(2), Artigo 2. <https://doi.org/10.24258/jba.v19i2.1143>

Realização



UFRJ
UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO



**Universidade
Federal
Fluminense**

