



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas – FACE

Programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA

Mestrado Profissional em Administração Pública – MPA

CELINA COSTA LIMA DOS REIS

APRIMORAMENTO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS VOLTADAS À EDUCAÇÃO
BÁSICA NO CONTEXTO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS REGIONAIS - PLANO DE
INTERVENÇÃO

BRASÍLIA – DF

2023

CELINA COSTA LIMA DOS REIS

APRIMORAMENTO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS VOLTADAS À EDUCAÇÃO
BÁSICA NO CONTEXTO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS REGIONAIS - PLANO DE
INTERVENÇÃO

Relatório técnico apresentado ao Mestrado Profissional em Administração Pública (MPA) da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE) da Universidade de Brasília, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientadora: Profa. Dra. Diana Vaz de Lima

BRASÍLIA – DF

2023

SUMÁRIO

1. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	3
2. CONTEXTO/JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	4
3. OBJETIVOS	5
3.1. Objetivo geral	5
3.2. Objetivos específicos	5
4. MARCO TÉCNICO E TEÓRICO	6
5. MÉTODO DE COLETA DE DADOS	10
6. ESCOPO	12
REFERÊNCIAS	15

1. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Os 32 Tribunais de Contas (TCs) regionais existentes no Brasil auxiliam o Poder Legislativo no controle externo dos recursos públicos dos entes subnacionais aos quais pertencem (MARÇOLA, 2014; OLIVEIRA, 2008). Para realizar esse controle, os TCs utilizam três tipos principais de auditoria: financeira, de conformidade e operacional (ISSAI, 2019a). Dentre os tipos de auditoria utilizados pelos TCs, destaca-se, neste projeto de intervenção, a auditoria operacional (AO), também chamada auditoria de desempenho. Além disso, enfatiza-se as auditorias focadas nos recursos da educação básica, os quais são frequentemente examinados devido a regramento na Constituição Federal (CF/1988) que exige aplicações mínimas de recursos de impostos e transferências pela União, Estados e Municípios (DAVIES, 2015).

Os parâmetros analisados nas auditorias operacionais não são fixos, porém os aspectos básicos citados predominantemente pela literatura são os 3 Es: economicidade, eficiência e efetividade (GOMES, 2002; BARZELAY, 2002; STAPENHURST; TITSWORTH, 2006; ARANTES, et al., 2010; ISSAI, 2019b). O exame da economicidade verifica a produção do desejado, com custos mais baixos (GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011; RANA, et al., 2021), a eficiência avalia se os recursos aplicados estão sendo transformados em produtos em uma forma ótima, especialmente com relação aos custos (BARZELAY, 2002), e o exame da efetividade diz respeito à verificação do alcance dos resultados pretendidos, em termos de efeitos sobre a população-alvo, ou seja, visa demonstrar se o atingimento dos objetivos pretendidos impactou a vida da população-alvo (BRASIL, 2020).

A partir da teoria analisada e dos dados levantados na pesquisa, foi possível identificar que os aspectos verificados nas auditorias operacionais da educação básica ainda apresentam características de auditoria financeira e de conformidade, isto é, apesar de os TCs utilizarem ferramenta específica para avaliar o desempenho dos auditados, os aspectos de análise de desempenho como os 3Es não são totalmente evidenciados no instrumento de auditoria próprio.

Desta forma, o problema que este projeto de intervenção busca solucionar refere-se aos TCs que ainda não utilizam plenamente os atributos relacionados à melhora do desempenho da aplicação dos recursos públicos em suas auditorias operacionais da educação básica.

2. CONTEXTO/JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

Antes dos anos 1970, as auditorias no setor público foram marcadas pelo exame da conformidade e da legalidade, porém, como decorrência do movimento do *New Public Management* (NPM), as instituições de auditoria passaram a verificar também o conceito de avaliação de desempenho, por meio de auditorias operacionais, com o fim de avaliar aspectos como o progresso, a economia, o atingimento de metas propostas e o impacto das ações implementadas pelos auditados (WANNA; RYAN; NG, 2001; MATTEI; GROSSI; GUTHRIE, 2021).

Especificamente no Brasil, o modelo de auditoria adotado é o Napoleônico, em que o foco principal do trabalho é verificar se as operações do governo são legais, com pouca atenção dada à eficácia das ações (LINO; AQUINO, 2017). No entanto, Hermany e Machado (2021) pontuam que os TCs vêm investindo nas auditorias operacionais, o que estimula o controle social, assim como permite uma melhor avaliação da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos programas escolhidos. A inclusão dos aspectos operacionais é importante, pois, conforme pontua Marques Neto (2010), uma boa administração se dá quando se concilia lisura e economicidade com eficiência e efetividade, bem como um sistema de controle será bom se aferir também os resultados das políticas públicas e das ações administrativas, verificando o quanto elas estão a reverter para a sociedade.

Baseado na literatura de Gomes (2002); Barzelay (2002); Stapenhurst e Tittsworth (2006); Arantes, et al. (2010); e ISSAI (2019b), foram avaliados os aspectos abordados nas auditorias operacionais da educação básica aplicadas pelos Tribunais de Contas. Nesse levantamento, identificou-se que as auditorias operacionais ainda buscam avaliar aspectos legalistas quando do exame de desempenho.

Neste sentido, ao desenvolver ações que promovam a melhoria das auditorias operacionais da educação básica, busca-se contribuir para uma melhor avaliação do desempenho dos programas auditados. Espera-se, assim, que a implementação de novas ações fiscalizatórias influencie as gestões locais a realizarem boas práticas quando da implementação das políticas públicas da educação básica, e, conseqüentemente, impactar o nível educacional da sociedade.

Verifica-se, dessa forma, a oportunidade para a realização da intervenção nos Tribunais de Contas que não implementaram plenamente os aspectos de avaliação de desempenho nas auditorias operacionais da educação básica.

3. OBJETIVOS

3.1. Objetivo geral

O objetivo geral deste plano de intervenção é aprimorar as auditorias operacionais dos Tribunais de Contas que não implementaram plenamente os critérios de avaliação de desempenho nas auditorias operacionais da educação básica.

3.2. Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral proposto foram elencados objetivos específicos:

- Ampliar a utilização dos critérios de avaliação de desempenho como economicidade, eficiência e efetividade nas auditorias operacionais da educação básica; e
- Promover a conscientização das partes envolvidas no planejamento e execução das auditorias sobre a importância da avaliação dos aspectos relacionados ao desempenho dos recursos aplicados na educação básica.

4. MARCO TÉCNICO E TEÓRICO

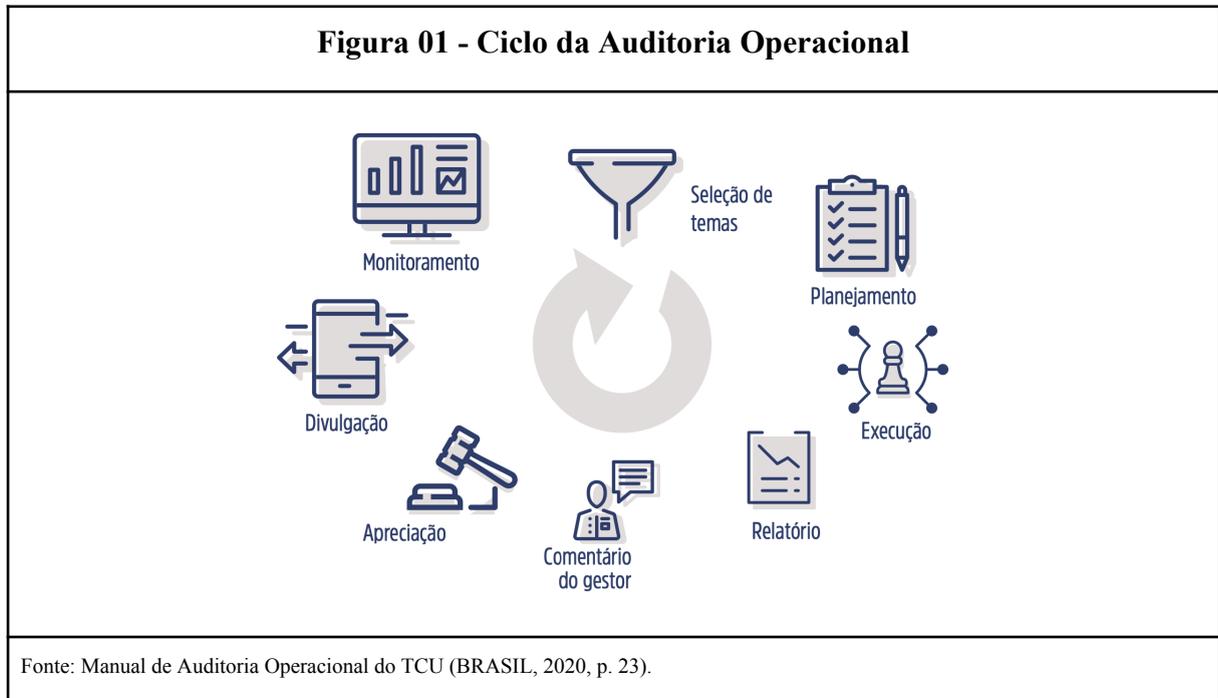
O NPM, movimento reformista do aparelho estatal que buscou mudanças nas organizações do setor público com o fim de obter melhores desempenhos (CAVALCANTE, 2017), forneceu estrutura teórica para subsidiar a ampliação da competência legal das instituições de auditoria governamental, possibilitando a inclusão da auditoria de desempenho (BARZELAY, 2002). No Brasil, a CF/1988 trouxe à agenda pública a ampliação do controle social e da responsabilização, bem como ampliou as funções dos TCs ao incluir o controle de desempenho (ARANTES, et al., 2010; CAVALCANTE; LOTTA; OLIVEIRA, 2018). Este controle tem papel de destaque nos novos contornos do NPM por introduzir melhorias na eficiência e no controle do *output* e na gestão por objetivos (MARQUES; ALMEIDA, 2004).

Para Barzelay (2002), há dois modos de interpretar a auditoria de desempenho. A ideia simples é que as organizações devem ser responsabilizadas pelos resultados de sua atuação mais do que pela sua forma de funcionamento. Já a ideia mais complexa é que, para alguns propósitos, é melhor focalizar a atenção da administração para a otimização de processos produtivos e do desenho dos programas. Gomes (2002), entretanto, pontua que a auditoria de desempenho é um desafio para as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) e auditores, que, muitas vezes, buscam soluções criativas para recomendar mudanças com o objetivo de se obter resultado da atuação do Estado melhor, mais eficiente e mais efetivo.

Com as mudanças advindas do NPM, as EFS alteraram suas estratégias de atuação e modelo de controle ao incluir, entre outros, a utilização interna de técnicas e abordagens gerenciais, como gerenciamento por resultados no âmbito das EFS; criação de critérios específicos de eficiência, efetividade e economia com reflexos internos nas EFS; e geração de novos dados relevantes para o sistema de controle, utilizando, por exemplo, indicadores de desempenho (GOMES, 2002). Jantz, Reichborn-Kjennerud e Vrangbaek (2015) ratificam a relevância de instrumentos como indicadores de desempenho, pois estes trazem a possibilidade de estabelecer procedimentos administrativos mais transparentes e fornecem informações adicionais que facilitam a auditoria de organizações públicas.

Além da mudança na forma de auditar, o modelo de prestação de contas também se alterou, tornando os cidadãos elemento fundamental para a gestão pública, pois, como financiadores das políticas públicas, são eles os destinatários finais da informação (MARQUES; ALMEIDA, 2004). Com isso, há cada vez mais cobrança pela divulgação dos resultados das ações do governo, e o auditor, como representante do cidadão no monitoramento das ações dos gestores, precisa publicar o resultado de suas constatações em forma de parecer, para que o cidadão possa acompanhar os planos, projetos e programas

realizados por meio de recursos públicos, tornando-se imperativo o aumento da transparência e controle contínuo (MACÊDO; DE SOUSA COSTA, 2014). Neste sentido, a auditoria operacional é uma ferramenta que pode ser utilizada para demonstrar aos cidadãos os desempenho e resultados das ações empreendidas pelos gestores públicos.



Diante da interpretação multifacetada da performance pública e da maleabilidade da auditoria operacional (AO) em resposta ao contexto onde opera, há uma multiplicidade de tipologias, definições e rótulos para AO (RANA, et al., 2021). Assim, não há um conceito único de AO, pois diversos autores e até mesmo instituições de auditoria utilizam as definições por eles estipuladas de forma a adequá-las ao contexto que pretendem analisar ou nos quais desejam atuar (GOMES, 2002). No entanto, apesar da ausência de uma conceituação única, boa parte da literatura e dos manuais de auditoria trazem em comum a análise dos aspectos dos 3 Es: economicidade, eficiência e efetividade dos recursos públicos (GOMES, 2002; BARZELAY, 2002; STAPENHURST; TITSWORTH, 2006; ARANTES, et al., 2010; ISSAI, 2019b).

Para a INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions*, AO corresponde ao exame independente, objetivo e confiável para saber se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades do governo ou organizações estão operando de acordo com os princípios de economia, eficiência e efetividade e se há espaço para melhorias (ISSAI, 2019b). No mesmo sentido, Gomes (2002, p. 41) define AO, do ponto de vista

instrumental, como:

Um conjunto de procedimentos técnicos e métodos de investigação utilizados por instituições centrais de controle da administração pública para obtenção, processamento e disseminação de informações relevantes de revisão e avaliação de atividades, projetos, programas, políticas e órgãos governamentais quanto a aspectos de economia, eficiência e efetividade, boas práticas de gestão, equidade, alcance de metas, capacidade de gerenciamento de desempenho, informações de desempenho, entre outros critérios orientados para o resultado da atuação pública.

Os 3Es são geralmente aceitos como ponto de referência para os auditores, porém o papel da AO pode ser estendido para que fatores como sustentabilidade ambiental, equidade social e resiliência orientem também as atividades dos auditores, possibilitando melhores condições para o meio ambiente e condições nas quais as gerações futuras, mulheres e grupos vulneráveis possam melhorar suas vidas (RANA, et al., 2021). Já se nota a expansão do papel da AO ao longo do tempo, indo além da tradicional análise dos 3Es (POLLITT et al., 1999), para um exame amplo o qual também abrange análise de sistemas, administração, política, foco nos objetivos e auditoria empiricamente fundamentada (GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011).

Os componentes avaliados na AO variam de organização para organização. No *European Court of Auditors*, por exemplo, questões não financeiras como liberdade democrática, combate a corrupção e mudança climática têm sido frequentemente analisadas, demonstrando uma lógica proveniente de valor público (GROSSI, HANCU-BUDUI, ZORIO-GRIMA, 2023). Já no Brasil a AO está focada em áreas tradicionais citadas pela literatura, especialmente os aspectos de economicidade, eficiência e eficácia, sendo pouco ou quase não explorada a análise dos impactos, ou seja, da efetividade (MURY, 2019).

A AO no contexto brasileiro ganhou força com a CF/1988 que ampliou as funções dos TCs ao incluir o controle de desempenho, superando a atuação de cunho estritamente legalista, que sempre os caracterizou (ARANTES, et al., 2010). Com isso, os parâmetros constitucionais e infralegais continuam a nortear o juízo de convicção para as contas, entretanto, englobam outros aspectos que permitem avaliar o conjunto da gestão e o alcance dos resultados pretendidos (CAMARGO, 2020). Interessante perceber que não há registros de EFS que tenham abandonado a visão mais tradicional de verificações de recursos públicos por meio da auditoria de conformidade e legalidade, porém, a recente modalidade de revisão de controle da gestão estatal, com enfoque nos resultados, vem consumindo recursos e esforços

de EFS que buscam avaliar o desempenho dos órgãos governamentais (GOMES, 2002).

Para Junior e Cardoso (2013), é preciso que os Tribunais de Contas, atentos aos comandos constitucionais, assumam o papel de protagonistas no sentido de cobrar uma gestão pública voltada para resultados. Desse modo, especificamente com o fim de verificar os resultados da gestão pública, os TCs podem examinar os aspectos de economicidade, eficiência e efetividade, por meio da auditoria operacional (ARANTES, et al., 2010; ISSAI, 2019b; BRASIL, 2020).

Quadro 01 - Auditoria Operacional						
Conceitos-chave	Objetivo	Papel do auditor	Principais áreas de conhecimento do auditor	Crítérios	Funcionamento esperado do objeto auditado	Perfil do gestor
Economia, eficiência, eficácia, efetividade	Contribuir para a melhoria da gestão pública	Avaliar o desempenho	Ciências sociais, análise de políticas	Normas legais, boas práticas, valores profissionais, modelos, experiências	Atividades executadas da melhor maneira possível	Flexível, empreendedor

Fonte: Manual de Auditoria Operacional do TCU - adaptado (BRASIL, 2020, p. 21)

Por fim, o quadro 01 traz as principais características da auditoria operacional que é utilizada como base técnica e teórica para fundamentar o plano de intervenção para aprimoramento das auditorias operacionais voltadas à educação básica no contexto dos Tribunais de Contas.

5. MÉTODO DE COLETA DE DADOS

Considerando o objetivo do estudo que avaliou as auditorias operacionais da educação básica realizada pelos Tribunais de Contas regionais e que embasou o desenvolvimento deste plano de intervenção, a abordagem utilizada caracterizou-se como pesquisa exploratória e descritiva, com análise qualitativa (VERGARA, 2016). Exploratória porque há pouco conhecimento acumulado e sistematizado na literatura voltada aos TCs e a qualidade da aplicação dos recursos públicos da educação básica. Descritiva porque visou levantar os aspectos examinados pelos TCs para avaliar o desempenho da aplicação dos recursos da educação básica pelos auditados.

A população do estudo foi composta por todos os Tribunais de Contas do Brasil, exceto o Tribunal de Contas da União - TCU. Assim, participaram da pesquisa 32 TCs, sendo 27 Tribunais de Contas dos Estados, incluindo Distrito Federal, 03 Tribunais de Contas dos Municípios (Bahia, Goiás e Pará) e 02 Tribunais de Contas do Município (São Paulo e Rio de Janeiro). Ressalta-se que o TCU foi excluído do escopo da pesquisa devido a sua jurisdição ser relacionada a recursos federais, pois objetivou-se analisar especificamente as auditorias operacionais focadas na educação básica, a qual é operacionalizada sobretudo pelos entes locais (BRASIL, 1988; OLIVEIRA, 2015).

Foram analisados dados a partir dos relatórios de auditorias operacionais focadas na educação básica realizadas no período de 2018 a 2023. Os relatórios de auditoria foram obtidos por meio de pedido de informação e nos portais de cada Tribunal de Contas no período de 29 de junho a 30 de agosto de 2023. Alguns TCs encaminharam os relatórios, enquanto outros retornaram a resposta informando que os relatórios estavam disponíveis em seus portais, indicando os caminhos necessários para encontrá-los. Dos 32 TCs pesquisados, 21 realizaram auditoria operacional da educação básica no período requisitado. Para análise dos dados, realizou-se análise de conteúdo com auxílio do *software* KH-Coder¹.

Para avaliar os aspectos empregados pelos auditores nos relatórios de auditoria operacional, foram utilizados o manual de auditoria operacional do TCU (BRASIL, 2020), a ISSAI (300) - *Performance Audit Principles* da INTOSAI (ISSAI, 2019b) e literatura relacionada à auditoria operacional (GOMES, 2002; BARZELAY, 2002; STAPENHURST; TITSWORTH, 2006; ARANTES, et al., 2010).

Com relação à localização da execução deste plano de intervenção, este poderá ser

¹ Trata-se de *software* livre para análise quantitativa de conteúdo e para mineração de texto.
<https://kncoder.net/en/>

desenvolvido nos Tribunais de Contas que não implementaram plenamente os critérios de avaliação de desempenho nas auditorias operacionais da educação básica.

Espera-se que esta intervenção subsidie as ações dos responsáveis pelo planejamento das auditorias operacionais, contribuindo para o aprimoramento dos instrumentos de fiscalização utilizados para avaliar o desempenho das políticas públicas da educação básica. Considerando as características da auditoria operacional, que inclui o envolvimento do auditado nos resultados das auditorias, espera-se que a forma como os gestores implementam as políticas da educação básica seja beneficiada pelas recomendações dos TCs e que, ao fim, a sociedade seja impactada positivamente diante da possível melhoria das ações voltadas à educação básica.

Por fim, a responsabilidade pela implementação da proposta de intervenção será dos chefes da Secretaria Geral de Controle Externo ou do departamento de auditoria operacional.

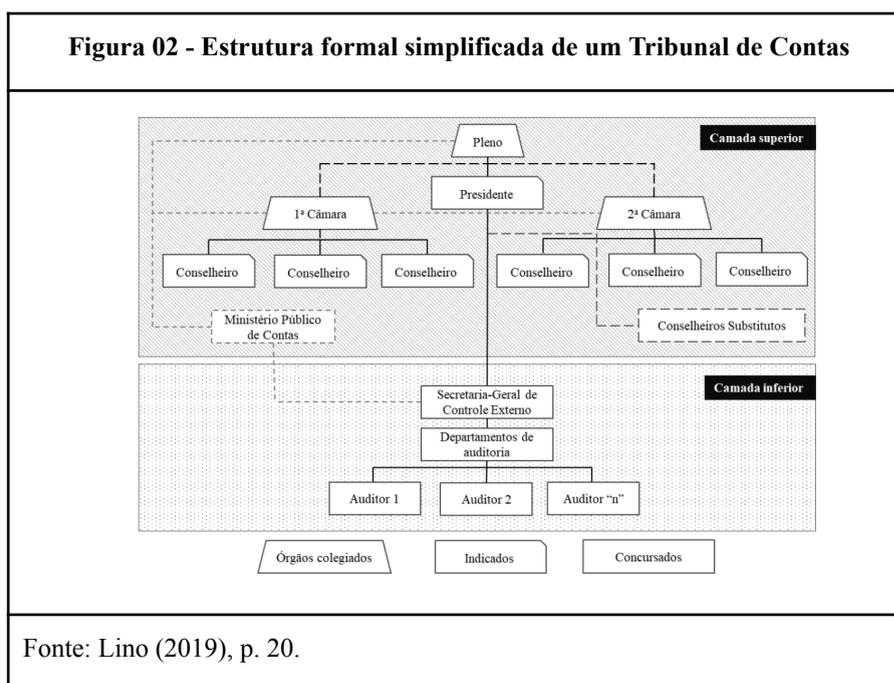
6. ESCOPO

Objetivos específicos	Ações	Detalhamento das ações	Prazos	Recursos	Responsáveis
Promover a conscientização das partes envolvidas no planejamento e execução das auditorias sobre a importância da avaliação dos aspectos relacionados ao desempenho dos recursos aplicados na educação básica.	(1) Capacitar servidores.	Promover a capacitação dos servidores da área técnica sobre o tema auditoria operacional.	1 semana	Contratação de treinamento a ser ministrado na sede do Tribunal.	Escola de Contas.
	(2) Promover eventos sobre auditoria operacional.	Promover eventos como congressos, palestras, seminários e webinários, com a participação dos representantes e especialistas das auditorias operacionais dos Tribunais de Contas.	Semestralmente	Remuneração dos servidores envolvidos pelos serviços prestados nos eventos ou da equipe externa.	Escola de Contas.
Ampliar a utilização dos critérios de avaliação de desempenho como economicidade, eficiência e efetividade nas auditorias operacionais da educação básica.	(3) Promover a troca de experiência entre TCs.	O TC poderá promover a troca de experiências com outros TCs com o fim de discutir sobre as dificuldades encontradas quando da aplicação das auditorias, demonstrar as práticas, ferramentas e métodos utilizados por estas instituições, buscando ampliar e aplicar práticas identificadas como bem sucedidas. Essa troca pode ser realizada por meio de reuniões <i>online</i> com a utilização de aplicativos como <i>teams</i> , <i>zoom</i> , <i>google meeting</i> .	Anualmente	Não se aplica.	Chefes da Secretaria Geral de Controle Externo ou do departamento de auditoria operacional.
	(4) Propor a implementação de critérios de avaliação de desempenho nos planos de auditoria da educação.	O TC poderá utilizar as diretrizes constantes na ISSAI 300 (ISSAI, 2019b) ou no Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2020) para incluir ou aprimorar os critérios de avaliação de desempenho a serem utilizados nos planos de auditoria operacionais da educação básica.	1 mês	Não se aplica.	Chefes da Secretaria Geral de Controle Externo ou do departamento de auditoria operacional.

Vale ressaltar que as ações relacionadas à elaboração ou à alteração dos planos de auditoria operacionais da educação básica não fazem parte do escopo dessa intervenção, cabendo a cada TC realizar tais ações em seus planos considerando as particularidades e recursos de sua instituição.

Quanto às restrições para implementação deste plano, pode-se considerar a possibilidade de haver restrição orçamentária/financeira para promover a capacitação dos servidores e os eventos propostos. Além disso, pode haver insuficiência de servidores para execução das ações relacionadas à implementação/alteração dos planos de auditoria, considerando as demandas ordinárias já existentes nos departamentos de auditoria.

Com relação à estrutura de gestão e principais atores envolvidos, primeiro cabe esclarecer que cada TC é independente para criar a sua própria organização interna, fazendo com que diferentes Tribunais tenham diferentes diretorias e departamentos. No entanto, de forma simplificada, a estrutura dos TCs pode ser demonstrada na figura 02. Assim, caberá à Secretaria Geral ou ao departamento de auditoria responsável pelas auditorias operacionais (camada inferior da figura 02) a responsabilidade pela gestão e efetiva implementação das ações 3 e 4. Já as ações 1 e 2 serão implementadas pelo setor responsável pela formação e aperfeiçoamento dos servidores, por meio das Escolas de Contas, que geralmente estão localizadas na camada inferior da figura 02, ao lado da Secretaria-Geral de Controle Externo.



Por sua vez, o público principal na capacitação e nos eventos (ações 1 e 2) será o quadro de auditores (camada inferior da figura 02), dado que estes servidores são os responsáveis por emitir opinião técnica ilustrada por meio dos relatórios de auditoria. Por razão semelhante, os auditores também terão participação ativa nas trocas de experiência e na implementação de melhorias no plano de auditoria (ações 3 e 4).

Cabem aos instrutores que irão ministrar os treinamentos, bem como aos palestrantes que irão atuar nos eventos propostos agir como parceiros, sendo encorajados a sensibilizar a comunidade acadêmica sobre a importância da auditoria operacional, especialmente a relacionada à educação básica. Por fim, cabe à alta administração dos Tribunais de Contas (camada superior da figura 02) o patrocínio para a concretização desta intervenção.

REFERÊNCIAS

ARANTES, Rogério Bastos et al. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI, 2010.

BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. Revista do Serviço Público, v. 53, n. 2, p. 5-35, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional. Edição 4. Brasília : TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em 14 nov. 2022.

CAMARGO, Bibiana Helena Freitas. Abordagem constitucional dos tribunais de contas: uma análise acerca da evolução de suas competências para alcance da avaliação qualitativa. Revista Controle - Doutrina e Artigos, v. 18, n. 1, p. 342–376, 2020.

CAVALCANTE, Pedro. Gestão pública contemporânea: do movimento gerencialista ao pós-NPM. Texto para Discussão, 2017.

CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa; LOTTA, Gabriela Spanghero; OLIVEIRA, Vanessa Elias de. Do insulamento burocrático à governança democrática: as transformações institucionais e a burocracia no Brasil. 2018.

DA SILVA, Dáfni Priscila Alves; FIGUEIREDO FILHO, Dalson Britto; DA SILVA, Anderson Henrique. O poderoso NVivo: uma introdução a partir da análise de conteúdo. Revista política hoje, v. 24, n. 2, p. 119-134, 2015.

ISSAI, INTOSAI. 100, Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100). 2019a. Disponível em: <<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>>.

ISSAI, INTOSAI. 300. *Performance Audit Principles* (ISSAI 300). 2019b. Disponível em https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_en_2019.pdf.

DAVIES, Nicholas. A fiscalização das contas da educação pelos Tribunais de Contas do Ceará. *Revista de Educação Pública*, v. 24, n. 55, p. 153–175, 2015.

GRÖNLUND, Anders; SVÄRDSTEN, Fredrik; ÖHMAN, Peter. Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden. *International Journal of Public Sector Management*, v. 24, n. 2, p. 107–121, 2011.

GROSSI, Giuseppe; HANCU-BUDUI, Andreea; ZORIO-GRIMA, Ana. New development: The shift of public sector auditing under the influence of institutional logics—the case of European Court of Auditors. *Public Money & Management*, v. 43, n. 4, p. 378–381, 2023.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (FES). *Revista do Serviço Público*, v. 53, n. 2, p. 36-78, 2002.

HERMANY, Ricardo; MACHADO, Betieli da Rosa Sauzem . O Papel Do Tribunal de Contas No Exercício Do Controle Externo Como Agente Regulador de Gestão Das Políticas Educacionais Municipais No Rio Grande Do Sul. *Revista da Faculdade de Direito da UFG*, v. 45, n. 1, 2021.

JANTZ, Bastian; REICHBORN-KJENNERUD, Kristin; VRANGBAEK, Karsten. Control and autonomy—The SAIs in Norway, Denmark, and Germany as watchdogs in an NPM-Era?. *International Journal of Public Administration*, v. 38, n. 13-14, p. 960-970, 2015.

JÚNIOR, Adircélio de Moraes Ferreira; CARDOSO, Juliana Francisconi. A aferição qualitativa das contas de governo pelos Tribunais de Contas—Necessidade de mudança do patamar de análise. *Revista Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 15, n. 82, p. 253-272, nov./dez. 2013

LINO, André Feliciano; AQUINO, André Carlos Busanelli de. The diversity of the Brazilian regional Audit Courts on government auditing. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 29, n. 76, p. 26–40, 2017.

LINO, André Feliciano. As lógicas conflitantes no tribunal de contas e o enfraquecimento de sua relevância social. 2019. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; DE SOUSA COSTA, Izabela Cristina. Análise do conteúdo informativo dos pareceres dos auditores dos Tribunais de Contas dos Estados Brasileiros. *Contexto*, v. 14, n. 28, 2014.

MARÇOLA, Célia. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. *Revista do Serviço Público*, v. 62, n. 1, p. 75–87, 2014.

MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Fórum de contratação e gestão pública*, v. 9, n. 100, 2010.

MATTEI, Giorgia; GROSSI, Giuseppe; GUTHRIE A.M., James. Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review. *Meditari Accountancy Research*, v. 29, n. 7, p. 94–134, 2021.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 15, p. 84-95, 2004.

MURY, Luiz Gilberto Monclaro . Auditorias Operacionais com Foco no Princípio da Efetividade: Breve Panorama nos Tribunais de Contas do Brasil. *Revista do TCU*, 2019.

OLIVEIRA, Robson Ramos. Contabilidade, controle Interno e controle externo: trinômio necessário para combater a corrupção. *Pensar contábil*, v. 8, n. 31, 2008.

OLIVEIRA, Dalila Andrade. Nova gestão pública e governos democrático-populares: contradições entre a busca da eficiência e a ampliação do direito à educação. *Educação & Sociedade*, v. 36, p. 625-646, 2015.

POLLITT, Christopher et al. Performance Or Compliance?: Performance Audit and Public Management in Five Countries. [s.l.: s.n.], 1999.

RANA, Tarek; STECCOLINI, Ileana; BRACCI, Enrico; *et al.* Performance auditing in the public sector: A systematic literature review and future research avenues. *Financial Accountability & Management*, v. 38, n. 3, p. 337–359, 2021.

STAPENHURST, ick.; TITSWORTH, Jack. Parliament and Supreme Audit Institutions. In STAPENHURST, R.; JOHNSTON, N; PELIZZO, R. *The Role of Parliaments in Curbing Corruption*. World Bank Publications, 2006.

WANNA, John; RYAN, Christine; NG, Chew. *From Accounting to Accountability: A Centenary History of the Australian National Audit Office*. [s.l.]: Allen & Unwin Academic, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant *Projetos e relatórios de pesquisa em administração / Sylvia Constant Vergara*. – 16. ed. – São Paulo: Atlas, 2016.