



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

TRIBUNAIS DE CONTAS E AUDITORIA OPERACIONAL DA EDUCAÇÃO BÁSICA:
UM ESTUDO SOB ALENTE DAS LÓGICAS INSTITUCIONAIS

BRASÍLIA – DF

2023

CELINA COSTA LIMA DOS REIS

TRIBUNAIS DE CONTAS E AUDITORIA OPERACIONAL DA EDUCAÇÃO BÁSICA:
UM ESTUDO SOB A LENTE DAS LÓGICAS INSTITUCIONAIS

Dissertação apresentada 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

CELINA COSTA LIMA DOS REIS

TRIBUNAIS DE CONTAS E AUDITORIA OPERACIONAL DA EDUCAÇÃO BÁSICA:
UM ESTUDO SOB ALENTE DAS LÓGICAS INSTITUCIONAIS

Dissertação apresentada 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.

Banca Examinadora:

Profa. Dra. Diana Vaz de Lima (Orientadora) Universidade de Brasília (UnB)

Prof. Dr. Luciano Rossoni (Membro Interno) Universidade de Brasília (UnB)

Prof. Dr. André Feliciano Lino (Membro Externo) University of Essex/UK

Prof. Dr. Arnaldo Mauerberg Junior (Suplente) Universidade de Brasília (UnB)

BRASÍLIA – DF

2023

DEDICATÓRIA

Dedico à minha mãe, que sempre me apoiou
nos meus projetos de estudos, e ao meu pai, que lá
do céu sorri orgulhoso.

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Neuza Reis, e ao meu falecido pai, Aguinaldo Reis, por terem me passado valores morais fundamentais, pelo amor dedicado a mim e por sempre apoiarem meus projetos.

Aos colegas do MPA pela troca de experiência e apoio que foram essenciais para concluir essa jornada.

Ao TCE-PB por me apoiar na realização desse mestrado e me permitir desenvolver novas competências.

Aos colaboradores que foram entrevistados durante essa pesquisa de mestrado. A participação de vocês foi essencial para esse estudo. Espero que meu trabalho acadêmico compense a ajuda de vocês e possa contribuir para o aperfeiçoamento da auditoria pública.

À minha orientadora Dra. Diana Vaz de Lima, pelas exigências, por ter deixado meu texto mais coeso e por todo o direcionamento recebido.

Aos professores Luciano Rossoni e André Lino pela participação na banca examinadora e pelas imprescindíveis contribuições dadas a este estudo.

Ao PPGA-UnB e todos os seus docentes e colaboradores, que fazem do MPA-UnB um espaço para o aprimoramento do serviço público brasileiro através da especialização de servidores de diversos órgãos.

“Quando você muda a maneira como você vê as coisas, as
coisas que você vê mudam”

Wayne Dyer

RESUMO

Os Tribunais de Contas são órgãos auxiliares do Poder Legislativo no controle externo das contas públicas, com a função de defender a boa e regular aplicação dos recursos públicos por meio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Esta pesquisa tem como objetivo analisar as lógicas institucionais presentes nas auditorias operacionais da educação básica no contexto dos Tribunais de Contas do Brasil. Para tratar a questão da pesquisa, foi utilizada uma abordagem qualitativa, triangulando entrevistas com 23 auditores de 17 Tribunais de Contas, questionários e análise de 74 relatórios de auditoria realizados por 21 Tribunais de Contas. Os achados da pesquisa mostram a coexistência de duas lógicas nas auditorias operacionais da educação básica: a lógica gerencialista, representada pela atuação do auditor como consultor, e a lógica legalista, caracterizada pela atuação do auditor no papel de juiz e contador público. A pesquisa demonstra que a auditoria operacional é influenciada pela lógica legalista predominante nos Tribunais de Contas, pois foram encontrados bastantes atributos de auditoria de conformidade nas auditorias operacionais da educação. Por fim, a pesquisa indica que há uma possível relação entre a abordagem colaborativa e comunicativa por parte do auditor com o auditado e maior influência das auditorias operacionais. No entanto, pesquisas focadas na visão e reações dos auditados precisam ser realizadas para melhor compreender as interações das lógicas do auditor-auditado e seu impacto na auditoria operacional.

Palavras-chave: Tribunais de Contas; Lógicas Institucionais; Auditoria Operacional; Educação Básica; Desempenho.

ABSTRACT

The Courts of Accounts are auxiliary bodies of the Legislative Branch in the external control of public accounts, with the function of defending the good and regular application of public funds through accounting, financial, budgetary, performance, and patrimonial supervision. This research aims to analyze the institutional logics present in performance audits of basic public education in the context of the Brazilian Courts of Accounts. To address the research question, a qualitative approach was used, triangulating interviews with 23 auditors from 17 Courts of Accounts, questionnaires and analysis of 74 audit reports carried out by 21 Courts of Accounts. The research findings show the coexistence of two logics in basic education operational audits: the managerial logic, represented by the auditor's role as a consultant, and the legalist logic, characterized by the auditor's role as a judge and public accountant. The research demonstrates that performance auditing is influenced by the legalistic logic prevalent in the Courts of Accounts, as many attributes of compliance auditing were found in performance audits of education. Finally, the research indicates that there is a possible relationship between the collaborative and communicative approach on the part of the auditor with the auditee and the greater influence of performance audits. However, research focused on the views and reactions of auditees needs to be done to better understand the interactions of auditor-auditee logics and their impact on performance auditing.

Keywords: Court of Accounts; Institutional Logics; Performance Audit; Basic Public Education; Performance.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Estrutura formal simplificada de um Tribunal de Contas	24
Figura 2: Processo da auditoria operacional	29
Figura 3: Ciclo da Auditoria Operacional	30
Figura 4: Meta 7 do PNE	37
Figura 5: Ideb total de 2005 a 2021	38
Figura 6: Papéis do auditor - <i>Hierarchical Cluster Analysis of Codes</i>	68
Figura 7: Papéis do auditor (palavras-chave) x ano - <i>Coding/crosstab</i>	69
Figura 8: Papéis do auditor (palavras-chave) x Tribunal de Contas - <i>Co-occurrence Network of codes</i>	70
Figura 9: Papéis do auditor (palavras-chave) x Tribunal de Contas - <i>Coding/crosstab</i>	71
Figura 10: Lógicas em camadas	72

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Papéis do auditor x Lógica Institucional - <i>Framework</i>	33
Quadro 2: Tribunais de Contas Respondentes	40
Quadro 3: Fase 01 - Levantamento inicial sobre auditoria da educação básica	40
Quadro 4: Fase 02 - Relatório por ano de elaboração	41
Quadro 5: Dados gerais das entrevistas	42
Quadro 6: Fase 03 - Roteiro da entrevista	43
Quadro 7: Code: papel do auditor x palavras-chave	45
Quadro 8: Organização das equipes de AOEB	50
Quadro 9: Reações do auditado à auditoria operacional percebidas pelo auditor	51
Quadro 10: Dificuldades relacionadas ao ambiente externo	56
Quadro 11: Dificuldades relacionadas ao ambiente interno	57
Quadro 12: Percepção dos auditores quanto à abertura/disposição do TC para realizar AOEB	60
Quadro 13: Papel do Auditor x Lógica Institucional	62
Quadro 14: Tribunais de Contas que realizaram AOEB de 2018 a 2023	63
Quadro 15: Objetivos da auditoria	64
Quadro 16: Conclusões da auditoria	65

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AO - Auditoria Operacional

AOEB - Auditoria Operacional da Educação Básica

BSPN - Balanço do Setor Público Nacional

CEP - Comitês de Ética em Pesquisa

CF/1988 - Constituição Federal de 1988

ECA - *European Court of Auditors*

EFS - Entidade Fiscalizadora Superior

Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica

Ideb - Índice de Desenvolvimento da Educação Básica

INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions*

LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional

NPM - *New Public Management*

NPG - *New Public Government*

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PNE - Plano Nacional de Educação

PISA - *Programme for International Student Assessment*

Saeb - Sistema de Avaliação da Educação Básica

TC - Tribunal de Contas

TCU - Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1. Contextualização	13
1.2. Objetivos	17
1.2.1. Objetivo geral	17
1.2.2. Objetivos específicos	17
1.3. Justificativa	18
2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS	19
2.1. Lógicas Institucionais	19
2.2. Lógicas Institucionais em Organizações de Auditoria Governamental	21
2.3. Os Tribunais de Contas enquanto Organizações de Fiscalização	23
2.3.1. Auditoria Operacional	26
2.4. Papéis dos Auditores e suas Lógicas Legalista e Gerencial	30
2.4.1. Papéis dos auditores	32
3. PILARES NORMATIVOS DA EDUCAÇÃO BÁSICA E AVALIAÇÃO DO IDEB	34
3.1. Diretrizes da educação e suas fontes de financiamento	34
3.2. Índice de Desenvolvimento da Educação Básica	36
4. METODOLOGIA	39
4.1. Percurso Metodológico	39
4.2. O tratamento das informações	44
4.3. Cuidados éticos da pesquisa	46
4.4. Limitações da pesquisa	47
5. DOS RESULTADOS	48
5.1. Panorama da Auditoria Operacional da Educação Básica	48
5.2. Lógicas nas Auditorias Operacionais da Educação Básica	63
6. CONCLUSÕES E PROPOSIÇÕES	73
REFERÊNCIAS	78

1. INTRODUÇÃO

1.1.Contextualização

O controle administrativo público é um aspecto importante da ordem democrática e geralmente espera-se que a conduta dos agentes públicos e os resultados de suas políticas sejam sujeitos a escrutínio e sanções constantes (Arantes *et al.*, 2010). Esse controle pode ser classificado como interno, quando é realizado pela própria administração, e externo, quando realizado por órgão diverso da instituição (Furtado Marques, 2022). No controle externo, destaca-se a atuação dos Tribunais de Contas (TCs) fundamentada na Constituição Federal de 1988 (CF/1988), especificamente nos artigos 70 e 71. Os TCs são órgãos auxiliares do Poder Legislativo no controle externo das contas públicas, com a função de defender a boa e regular aplicação dos recursos públicos por meio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (Brasil, 1988; Camargo, 2020).

Dado o rol de competências disposto na Constituição Federal, cabem aos TCs a fiscalização prévia, concomitante e *a posteriori* do orçamento e das respectivas despesas públicas (Brasil, 1988; Camargo, 2020). No entanto, há despesas como as da área de educação básica, que englobam boa parte da execução vinculada do orçamento dos entes federados locais, devido, principalmente, às obrigações constitucionais impostas¹ e, conseqüentemente, são acompanhadas pelos TCs. Parte da vinculação de despesa da educação provém do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), inicialmente um mecanismo provisório que vigorou de 2007 a 2020 com o objetivo diminuir a desigualdade de recursos entre as redes de ensino no país, mas que, em 2020, tornou-se instrumento permanente de financiamento da educação pública (Brasil, 2020a; Ferreira; Oliveira, 2021; Souza, 2021).

No ano de 2022, as despesas na função educação representaram o maior gasto dos municípios e o terceiro maior dos estados brasileiros, ficando atrás apenas das despesas com encargos sociais e previdência social, conforme Balanço Consolidado do Setor Público Nacional - BSPN 2023². Segundo o Balanço, especificamente na área da educação, foram aplicados, em 2021 e 2022, por todos os entes federativos, mais de um trilhão de reais, 10% de todo o PIB brasileiro. Esses recursos são provenientes, sobretudo, da receita de impostos,

¹Constituição Federal. art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

² BSPN 2023, pág. 108. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:47338

salário educação e outros recursos adicionais da União, estados, Distrito Federal e municípios (Lima, 2020).

No entanto, apesar do volume da aplicação desses recursos na área de educação, resultados do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb)³ demonstram que a educação pública brasileira tem tido desempenho abaixo do esperado. Considerando apenas instituições públicas, no ano de 2019, sete dos 27 estados brasileiros, incluindo o Distrito Federal, não atingiram a meta projetada para o 5º ano. O cenário se agrava quando se analisam as metas projetadas do 9º ano: apenas sete dos 27 entes federados atingiram a meta do Ideb. Em 2022, nenhuma região do Brasil atingiu a meta, exceto a região sul nos anos iniciais. Além disso, os resultados do PISA (Programme for International Student Assessment) constataram níveis fracos de aproveitamento e desempenho escolar no Brasil e demonstram performance abaixo das médias dos países membros e parceiros da OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (Reginaldo *et al.*, 2021).

Observa-se, assim, que mesmo sendo a educação um dos principais investimentos do orçamento público brasileiro, os indicadores oficiais mostram resultados abaixo do esperado, conforme pode se inferir pelos resultados do Ideb e PISA. Nesse sentido, a pesquisa de Diaz (2012) destaca que maiores gastos com educação não necessariamente são acompanhados por mudanças em aspectos que afetam diretamente as condições ou fatores responsáveis pela melhoria da qualidade do ensino público municipal, demonstrando que o simples aumento do gasto não garante automaticamente a melhoria na qualidade do ensino.

Do mesmo modo, para Menezes-Filho *et al.* (2009) a relação entre os recursos destinados à educação e a qualidade do ensino em educação básica no Brasil não é clara, pois questões acerca da gestão dos recursos impedem que eles sejam convertidos em melhor qualidade da educação. Complementarmente, Oliveira, Menezes-Filho e Komatsu (2022) encontraram relação positiva entre os indicadores da qualidade da administração local e o Ideb dos municípios, concluindo que uma boa gestão municipal pode afetar a qualidade da educação oferecida.

Tem-se, então, a seguinte situação: há, de um lado, incentivos legislativos com o fim de garantir recursos para o financiamento da educação em todo território nacional e, de outro, o baixo desempenho do Brasil na área da educação básica (Brasil, 1988; Brasil, 2020a;

³Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – Resultados
<https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb/resultados>

Ferreira; Oliveira, 2021; Oliveira; Menezes Filho; Komatsu, 2022; Reginaldo *et al.*, 2021). Nesse cenário, torna-se relevante a discussão sobre a atuação dos Tribunais de Contas quando da avaliação do desempenho dos recursos públicos aplicados na área de educação, pois, conforme pontuam Graciliano *et al.* (2010), o controle externo pode ir além do controle dos procedimentos, contribuindo para a melhoria de desempenho dos órgãos auditados. Segundo os pesquisadores, quando se utiliza de auditorias operacionais, os órgãos auditados podem absorver as sugestões recebidas e canalizá-las no processo de *accountability*.

O principal instrumento utilizado pelos TCs para analisar o desempenho das organizações públicas é a auditoria operacional, trazida por boa parte da literatura e manuais de auditoria como análise dos “3 Es”: economicidade, eficiência e efetividade dos recursos públicos (Arantes *et al.*, 2010; Barzelay, 2002; Gomes, 2002; Issai, 2019b; Stapenhurst; Titsworth, 2006). Os auditores, quando realizam seus trabalhos de auditoria operacional, podem exercer diferentes papéis, que compreendem desde uma conduta mais consultiva até mais conformativa (Reichborn-Kjennerud, 2014). A escolha desses papéis, segundo a autora (2014), é influenciada pelas lógicas institucionais que interagem na instituição. Assim, é possível inferir que os papéis escolhidos pelo auditor podem interferir no resultado da auditoria, pois os papéis exercidos afetam a sua forma de abordagem, a condução da auditoria, os achados e a relação com o auditado (Abu Hasan *et al.*, 2013; Pierre; De Fine Licht, 2019).

Verifica-se na literatura que a análise das lógicas institucionais tem sido utilizada para explorar diferentes vertentes no campo da auditoria governamental como as relações entre auditor-auditado (Parker; Schmitz; Jacobs, 2020), a independência dessas instituições (Lino; Aquino, 2020a), questões relativas à auditoria e o combate à corrupção (Reichborn-Kjennerud *et al.*, 2019), métodos de auditoria (Grossi; Hancu-Budui; Zorio-Grima, 2023) e impactos da auditoria operacional (Reichborn-Kjennerud, 2014). Observa-se que a maioria das pesquisas sobre as lógicas institucionais se concentra nos casos internacionais e, apesar de haver pesquisa no contexto brasileiro (Lino; Aquino, 2020a), não consta pesquisa relacionada às lógicas institucionais no âmbito das auditorias operacionais realizadas pelos Tribunais de Contas. Além disso, há carência de estudos na área de auditoria operacional, especificamente da educação básica, que trazem uma visão nacional sobre essas auditorias.

Neste sentido, considerando que a perspectiva das lógicas institucionais representa um importante avanço na teorização em estudos organizacionais (Gonçalves; Fregonesi; Moreira, 2020), o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *Como interagem as lógicas*

institucionais das auditorias operacionais realizadas pelos Tribunais de Contas no contexto da educação básica do Brasil?

Visando responder ao problema da pesquisa, o trabalho foi dividido em 4 capítulos além desta introdução e da conclusão. No primeiro, foram descritos os conceitos basilares das lógicas institucionais e as pesquisas que utilizaram as lógicas institucionais no contexto da auditoria governamental; foram apresentados papéis dos auditores e suas lógicas respectivas; foi trazida literatura acerca do funcionamento dos Tribunais de Contas, bem como sobre as auditorias operacionais. No segundo, com o fim de contextualizar o objeto da pesquisa, foi apresentada literatura sobre os pilares normativos da educação básica. No terceiro capítulo foi apresentada a metodologia da pesquisa. Por fim, foram apresentados os resultados da pesquisa a partir da análise de entrevistas, questionários e relatórios de auditoria com a literatura correlata.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Tendo em vista o contexto apresentado, o objetivo geral desta pesquisa é analisar como interagem as lógicas institucionais das auditorias operacionais realizadas pelos Tribunais de Contas no contexto da educação básica do Brasil.

1.2.2 Objetivos específicos

Para alcance do objetivo geral desta pesquisa, apresenta-se os seguintes objetivos específicos:

- i. Apresentar os conceitos basilares de lógicas institucionais e demonstrar como as lógicas institucionais têm sido utilizadas em organizações de auditoria governamental.
- ii. Explorar literatura relacionada aos Tribunais de Contas enquanto organizações de fiscalização e apresentar papéis dos auditores e suas lógicas respectivas.
- iii. Demonstrar como a educação básica pública brasileira é estruturada, sua fonte de financiamento e considerações sobre o índice de avaliação externa da educação (Ideb).
- iv. Apresentar como têm sido realizadas as auditorias dos Tribunais de Contas do Brasil voltadas ao desempenho da aplicação dos recursos públicos em educação básica.
- v. Demonstrar como interagem as lógicas institucionais das auditorias operacionais realizadas pelos Tribunais de Contas no contexto da educação básica do Brasil.

1.3 Justificativa

Esta pesquisa contribui para a literatura de *performance audit*, que apesar de ser vasta internacionalmente, se concentra basicamente no contexto da Australasia, Norte da Europa e América do Norte, com poucas pesquisas na América do Sul (Mattei; Grossi; Guthrie, 2021). Além disso, a maioria dos trabalhos até agora tem sido dedicado ao modelo *Westminster*, com atenção limitada aos países baseados no modelo *Court Accounts*, surgindo, portanto, questões sobre se existem diferenças substantivas entre os dois, as origens das diferenças e as implicações (Rana *et al.*, 2021). Assim, trazer a experiência de uma organização de auditoria no modelo Tribunal de Contas (Court Accounts) será uma contribuição para essa literatura.

Na literatura nacional, quando se analisa a atuação dos Tribunais de Contas em auditorias operacionais, encontra-se várias pesquisas (Britto, 2014; De Albuquerque, Catapan, De Oliveira, 2022; Fleischmann, 2019; Gomes; De Vasconcelos, 2020; Graciliano, 2010; Júnior; Cardoso, 2013; Melo; Paiva, 2017; Mury, 2018; Silva; Revorêdo, 2005; Souza; Massera, 2017). Do mesmo modo, verifica-se também algumas pesquisas relacionadas a Tribunais de Contas e recursos da educação básica (Amorim; Diniz; Lima, 2017; Davies, 2015; Hermany; Machado, 2021; Machado; Dias Peres, 2023). Por outro lado, verifica-se poucas pesquisas fundamentadas nas lógicas institucionais dos Tribunais de Contas. Uma delas discutiu sobre a independência dos TCs com base na interação de suas lógicas (Lino; Aquino, 2020a) e a outra demonstrou a indução da lógica institucional elite-patrimonialista no uso de más práticas no TCE-RJ (Lino; Aquino, 2020b). Assim, verifica-se uma lacuna na literatura acerca das lógicas institucionais das auditorias operacionais realizadas pelos Tribunais de Contas, sobretudo no âmbito da educação básica.

Pesquisas anteriores já sinalizaram a necessidade de aperfeiçoamento do gasto da educação, para que estes recursos fossem aplicados de forma eficiente (Aguiar; Teixeira; Beiruth, 2020; Da Silva; Almeida, 2012; Lopes; Toyoshima, 2013; Menezes-Filho, 2009; Oliveira; Menezes Filho; Komatsu, 2022). Ainda, a pesquisa de Hermany e Machado (2021) aponta que o órgão de contas, através dos processos de auditorias analisados e da nova forma de avaliação de políticas públicas, serve como um importante elemento indutor de políticas públicas e para novas práticas na gestão da educação. Essa conclusão, combinada com a necessidade de aperfeiçoamento do gasto da educação, ratifica a relevância de pesquisar sobre os Tribunais de Contas e as auditorias de desempenho da educação básica.

Por fim, institucionalmente, a expectativa é que, ao conhecer como interagem as

lógicas institucionais, os Tribunais de Contas possam impulsionar o seu papel de colaboração na melhora do desempenho das organizações, em especial na educação básica. Os resultados poderão trazer *insights* de como a organização das equipes, formas de abordagem, maneiras de conduzir auditoria operacional e relação com o auditado podem afetar o resultado da auditoria. Assim, a expectativa é que os resultados proporcionem aos TCs a oportunidade de verificar as possíveis aplicações de melhoria ao fiscalizar esses recursos. Espera-se, assim, que o aperfeiçoamento de 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.

2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS

2.1. Lógicas Institucionais

O termo lógica institucional foi inicialmente introduzido por Alford e Friedland (1985) para descrever as práticas e crenças contraditórias inerentes em instituições das sociedades ocidentais modernas, como o capitalismo, burocracia estatal e democracia política (Thornton; Ocasio, 2008). Posteriormente, Friedland e Alford (1991) desenvolveram o conceito de lógicas no contexto de explorar as inter relações entre indivíduos, organizações e sociedade ao visualizar instituições como padrões supra organizacionais de atividade enraizadas em práticas materiais e sistemas simbólicos pelas quais indivíduos e organizações produzem e reproduzem suas vidas materiais e tornam suas experiências significativas (Thornton; Ocasio, 2008).

Thornton e Ocasio (1999) definem as lógicas institucionais como o padrão histórico e socialmente construído de práticas materiais, suposições, valores, crenças e regras pelas quais indivíduos produzem e reproduzem sua subsistência material, organizam tempo e espaço, e dá significado à sua realidade social. As lógicas institucionais são, portanto, as lentes pelas quais os membros da organização vêem a realidade (Pahnke; Katila; Eisenhardt, 2015) e a maneira como um mundo social particular funciona (Thornton; Ocasio, 2008).

Profundamente enraizadas na cognição e preferência dos membros organizacionais sobre o que é apropriado e significativo (Pahnke; Katila; Eisenhardt, 2015), as lógicas institucionais residem e são perpetuadas por meio de formas e categorias organizacionais legítimas, discurso, práticas e identidades coletivas, tendo a teoria institucional demonstrado, em muitos campos, que as lógicas institucionais têm efeitos poderosos sobre as práticas

organizacionais (Almandoz, 2014). Essas interações decorrentes das lógicas institucionais estruturam a cognição, orientam e restringem tomadores de decisão na realização das tarefas da organização e na obtenção de status sociais, créditos, penalidades e recompensas no processo (Lounsbury, 2007; Thornton; Ocasio, 1999). Uma forma simples de explicar como as lógicas influenciam as práticas organizacionais é que o envolvimento prévio com essas lógicas molda os pressupostos e valores das pessoas, influenciando como elas percebem, prestam atenção, avaliam e respondem aos estímulos ambientais (Almandoz, 2014).

As lógicas institucionais, no entanto, podem ser múltiplas e existirem simultaneamente de forma independente e contraditória nas organizações (Picheth; Crubellate, 2019). Friedland e Alford (1991) trazem as instituições centrais do Ocidente capitalista (mercado capitalista, estado burocrático, democracia, núcleo familiar e religião cristã) como ilustração da multiplicidade de lógicas e suas contradições. Os autores (1991) destacam que essas instituições são potencialmente contraditórias, criando múltiplas lógicas, possibilitando que indivíduos e organizações transformem as relações institucionais da sociedade ao explorar essas contradições.

A coexistência de múltiplas lógicas institucionais leva ao conceito de organizações híbridas que podem ser entendidas como as atividades, estruturas, processos e significados pelos quais organizações compreendem e combinam aspectos de múltiplas formas organizacionais (Battilana; Lee, 2014). O hibridismo para Polzer *et al.* (2016) consiste no aparecimento simultâneo de lógicas institucionais em contextos organizacionais. Os autores propõem uma diferenciação entre a coexistência paralela de lógicas de combinações transicionais, que no final leva à substituição de uma lógica, e combinações mais robustas na forma de camadas e misturas. Os efeitos dessa multiplicidade podem ser diversos. Besharov e Smith (2014) apresentam possíveis efeitos da multiplicidade com base no grau de centralidade e de compatibilidade que essas lógicas possuem, podendo haver desde a inexistência de conflito até o super conflito, dependendo de como as lógicas são incorporadas e vividas nas organizações. Segundo outros autores, a multiplicidade pode, também, levar ao fortalecimento das organizações (Jay, 2013) ou até serem vistas como dificultadoras, levando ao fim da organização (Tracey; Phillips; Jarvis, 2011).

Para Thornton e Ocasio (2008), as contradições inerentes ao conjunto diferenciado de lógicas institucionais fornecem aos indivíduos, grupos e organizações recursos culturais para transformar identidades pessoais, organizacionais e sociais. De forma complementar, para Picheth e Crubellate (2019), o aumento dessas contradições é uma importante fonte de

mudança institucional. Thornton e Ocasio (2008), no entanto, não vêem as lógicas concorrentes como uma explicação por si só para a mudança organizacional, mas sim como antecedente ou consequência da mudança.

A revisão da teoria demonstrou que as lógicas institucionais influenciam como os membros das organizações interpretam e agem nas suas relações com os outros, bem demonstrou uma variedade de resultados possíveis em uma organização, dependendo de como as lógicas institucionais existentes interagem. Assim, com o fim de contextualizar a teoria com o objeto da pesquisa, será demonstrado a seguir, como as lógicas institucionais têm sido pesquisadas no contexto dos órgãos de auditoria.

2.2.Lógicas Institucionais em Organizações de Auditoria Governamental

A auditoria governamental passou por modificações ao longo dos anos, indo da lógica burocrática proveniente do modelo Weberiano antes da década de 1980, para a lógica gerencial resultante do NPM (New Public Management) na década de 1990 - em que o controle foi ampliando para considerar saídas e eficiência - e, então, a lógica do NPG (New Public Government) a partir de 2000, na qual a auditoria centra-se na qualidade de serviços prestados, eficácia e satisfação do cliente, ou seja, nos resultados, dado que o cidadão é tido como centro da lógica institucional (Mattei; Grossi; Guthrie, 2021).

Com base nas mudanças observadas na administração pública nos últimos anos, Grossi, Hancu-Budui e Zorio-Grima (2023) utilizaram perspectivas das lógicas institucionais para investigar se os métodos de auditoria do *European Court of Auditors* (ECA) estão alinhados com os diferentes paradigmas do setor público (Administração Pública, NPM e NPG). Os resultados demonstram que o ECA opera com lógicas coexistentes, as quais podem ser vistas como misturadas ou em camadas, pois as lógicas da burocracia, NPM e NPG são utilizadas nas rotinas de auditoria sem abandonar as lógicas anteriores.

Ainda no contexto europeu, Reichborn-Kjennerud (2014) explorou o impacto da auditoria operacional nas políticas públicas na Noruega. Para a autora (2014), a Entidade Fiscalizadora Superior (EFS), os ministérios e os parlamentares baseiam sua argumentação em diferentes lógicas institucionais, podendo levar a diferentes interpretações do sistema de controle, leis e regulamentos e dificultar a influência da EFS. O artigo ilustra como as lógicas institucionais influenciam o papel que os auditores decidem jogar, quais argumentos eles usam e demonstra como a força do melhor argumento é um *link* para ação e mudança.

Já no contexto brasileiro, Lino e Aquino (2020a) exploraram a coexistência de duas lógicas institucionais conflitantes nos Tribunais de Contas: a lógica elite-patrimonialista, caracterizada pela busca da maximização de ganhos políticos, econômicos ou culturais por um grupo específico; e a lógica técnico profissional, que visa proteger o interesse público e otimizar o gasto de recursos pelos governos de forma objetiva e impessoal. Os autores (2020a) ressaltam que atores com maior poder relativo na organização induzem práticas ligadas à lógica elite-patrimonialista as quais influenciam negativamente a independência destas organizações na prática. Em outro estudo, Lino e Aquino (2020b) utilizaram o caso no TCE-RJ, que passou por práticas ilegítimas publicadas à época, para analisar a manutenção de más práticas (*organizational wrongdoing*), sustentadas e apoiadas pela atuação dos componentes da elite-patrimonialista. O estudo concluiu que a lógica institucional elite-patrimonialista daquela organização induziu o amplo uso de más práticas naquele tribunal, por meio de estratégias de poder e por trocas recíprocas em todos os níveis organizacionais.

Parker, Schmitz e Jacobs (2020) se embasaram nas lógicas institucionais para explorar o engajamento do auditor e do auditado no contexto das auditorias operacionais na Auditoria Geral da Austrália. A pesquisa demonstrou que os líderes da auditoria operacional e os auditados demonstram variação em suas lógicas. Os auditados parecem se tornar mais receptivos ao envolvimento, estratégia e consulta dos auditores operacionais se estes mantiverem uma colaboração de atitude positiva. No entanto, quando os auditados percebem que a abordagem da auditoria está para a culpa e publicidade, eles caminham para uma lógica de atitude não cooperativa, defensiva e contestadora.

O estudo das lógicas institucionais também foi utilizado para entender como sete EFS de países escandinavos, sul-europeu e africanos percebem seu papel no combate à corrupção (Reichborn-Kjennerud *et al.*, 2019). Segundo o estudo, a forma como as EFS organizam seu trabalho não pode ser explicada apenas pelo nível de corrupção dos países. Pelo contrário, os esforços para combater a corrupção refletem as formas como as pressões coercitivas, miméticas e normativas interagem com as lógicas institucionais para orientar o trabalho das EFS.

Como demonstrado acima, a literatura tem utilizado as lógicas institucionais para explorar diferentes vertentes no campo da auditoria governamental, porém a literatura concentra-se, sobretudo, nos casos internacionais. Essa pesquisa visa contribuir com a literatura de *performance audit* no contexto das organizações de auditoria do Brasil utilizando

como base as lógicas institucionais. Assim, serão explorados a seguir aspectos gerais sobre os Tribunais de Contas, auditorias operacionais, os papéis do auditor e suas lógicas correspondentes que serão utilizados como base nesta pesquisa para discussão das lógicas existentes nas auditorias operacionais da educação básica realizadas pelos Tribunais de Contas.

2.3. Os Tribunais de Contas enquanto Organizações de Fiscalização

O controle sobre a administração pública é dimensão crucial de uma ordem democrática e, de modo geral, espera-se que a conduta dos agentes públicos e os resultados de suas políticas sejam passíveis de verificação e sanção permanentes (Arantes *et al.*, 2010). Assim, a partir da responsabilidade gerencial ou administrativa surge a necessidade da auditoria, a qual ajuda a fornecer uma resposta para as questões de saber se o que está sendo feito está sendo feito corretamente (Everett, 2003). A ideia fundamental de estabelecer uma autoridade pública designada para fiscalizar outras autoridades públicas, como a auditoria, baseia-se no pressuposto de que não se pode presumir que todos os funcionários públicos irão exercer suas funções e administrar os recursos públicos de maneira totalmente eficiente e correta (Gustavson; Rothstein, 2013).

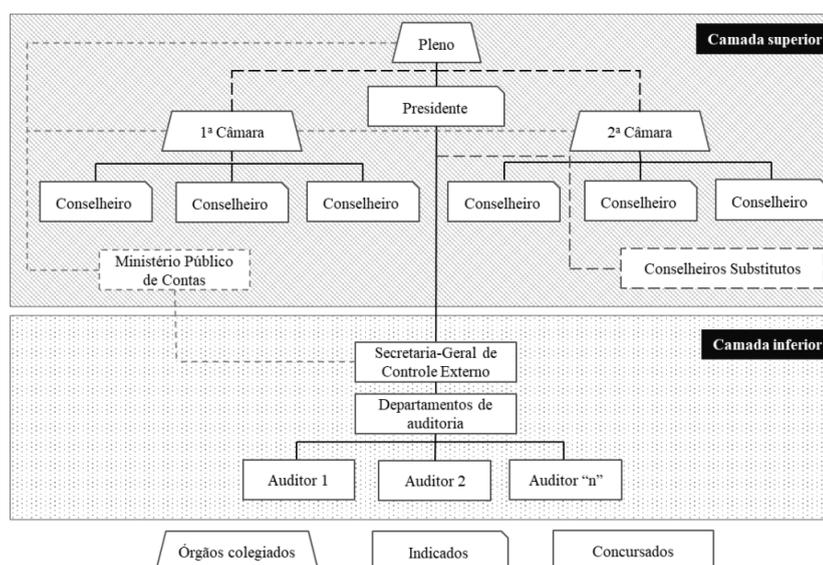
As instituições de auditoria governamental variam em sua forma e organização nos diferentes países (Barzelay, 2002). No Brasil, a auditoria dos recursos públicos é realizada pelo sistema de controle interno de cada Poder e pelo controle externo, de responsabilidade do Poder Legislativo, exercido com auxílio dos Tribunais de Contas (Marçola, 2014; Oliveira, 2008). Atualmente, 33 TCs⁴ desempenham a atividade de controle externo, sendo o TCU responsável pelos recursos federais e os outros 32 pelos recursos dos entes subnacionais. Lino e Aquino (2017) identificaram dois grupos distintos nos TCs regionais: o primeiro grupo audita apenas a capital ou o governo do estado, além do do Distrito Federal, é centralizado geograficamente e possui mais auditores por órgãos jurisdicionados (TCM-SP, TCM-RJ, TCE-PA, TCE-CE, TCE-BA, TC-DF); já o segundo (os demais TCs) possui múltiplos entes

⁴ Compreendendo 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). Os Tribunais de Contas dos Municípios da Bahia, Goiás e Pará têm jurisdição nos municípios dos respectivos estados, enquanto os Tribunais de Contas do Estado tem jurisdição apenas com relação aos recursos de seu Estado correspondente. Os Tribunais de Contas do Município de São Paulo e Rio de Janeiro têm jurisdição apenas nos respectivos municípios, tendo os Tribunais de Contas do Estado de São Paulo e Rio de Janeiro jurisdição em todos os demais municípios dos respectivos estados, bem como dos recursos estaduais correspondentes. Os demais Tribunais de Contas dos Estados têm jurisdição sobre os recursos tanto estaduais, quanto municipais.

da federação jurisdicionados a eles e cada um se relaciona com diversos prefeitos, câmaras e órgãos de administração indireta.

As organizações de auditoria regionais se alinham muito com a formação do TCU, havendo na Constituição de cada Estado a previsão de implantação do seu Tribunal de Contas regional (Lino; Aquino, 2017). Cada TC é independente, possui seu próprio orçamento, legislações internas, atos normativos, interpretações e quadro de pessoal (Hidalgo; Canello; Lima-De-Oliveira, 2016). No entanto, devido a comando Constitucional, os 32 TCs regionais possuem estrutura semelhante formada por sete Conselheiros: quatro escolhidos pela Assembleia Legislativa e três pelo Chefe do Poder Executivo Estadual - sendo dois alternativamente escolhidos dentre Conselheiros Substitutos e membros do Ministério Público junto ao TC, e o outro a sua livre escolha (Willeman, 2016). Ressalta-se que os Conselheiros Substitutos integram o quadro efetivo dos TCs por meio de concurso público de provas e títulos, cabendo a estes as mesmas garantias e impedimentos do titular quando em substituição (Hidalgo; Canello; Lima-De-Oliveira, 2016).

Figura 1: Estrutura formal simplificada de um Tribunal de Contas



Fonte: Lino (2019, p. 20).

A estrutura formal proposta por Lino (2019), figura 1, demonstra a camada superior ou judicante, formada por Conselheiros, que são responsáveis pela emissão do parecer prévio sobre as contas dos gestão, bem como pelo julgamento de contas de gestão; e a camada inferior ou técnica, formada por servidores públicos concursados responsáveis pelas atividades de auditoria. O Ministério Público de Contas, demonstrado na camada superior,

tem, entre outras funções, a de exercer a defesa da ordem jurídica junto ao TC correspondente (Willeman, 2016)

Os TCs são responsáveis por emitir parecer técnico opinativo pela aprovação ou não das contas do Poder Executivo, porém cabe ao Poder Legislativo a decisão pelo julgamento dessas contas (Lino, 2019). Por outro lado, os TCs julgam as contas de gestão (Willeman, 2016), como, por exemplo, as contas do Chefe do Poder Legislativo, Secretários e Gestores de instituto público de previdência social. Além disso, os TCs têm autoridade para assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as medidas necessárias para o cumprimento da lei; informar o poder competente sobre abusos ou irregularidades; e aplicar sanções previstas em lei, como multa proporcional ao dano causado (Camargo, 2020). Também cabe às Corte de Contas avaliar a legalidade de contratos, licitações e admissão de pessoal, aposentadorias, reformas e pensões (Loureiro; Teixeira; Moraes, 2009).

Esse controle exercido pelos Tribunais contempla a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (Camargo, 2020). Nesse sentido, qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos prestará contas ao Tribunal de Contas relacionado a sua jurisdição (Arantes *et al.*, 2010; Brasil, 1988).

Para desempenhar tais funções, os TCs podem utilizar diferentes tipos de auditorias. A INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions* - destaca três tipos principais de auditoria no setor público: auditoria financeira (*financial audit*), auditoria de conformidade (*compliance audit*) e auditoria operacional (*performance audit*). A auditoria financeira verifica se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Já a auditoria de conformidade analisa se um objeto particular está em conformidade com normas identificadas como critérios. Por fim, a auditoria operacional avalia se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento (Issai, 2019a).

O Brasil adota o modelo Napoleônico de auditoria, 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 Tribunais 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 (2009), 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.

Nesta pesquisa, serão analisados especificamente aspectos das auditorias operacionais realizadas pelos TCs quando da fiscalização de recursos aplicados na área da educação básica. Estudos de Davies (2007, 2011, 2013 e 2015) apontam que inexistente padronização na fiscalização dos recursos da educação pelos Tribunais de Contas, quando se trata da classificação da receita e da despesa na apuração dessas despesas. Ressalta-se, porém, que tais pesquisas se restringiram a analisar as auditorias financeira e de conformidade, não se adentrando aos aspectos da auditoria operacional, os quais são foco desta presente pesquisa.

A questão dos recursos aplicados na educação básica e os resultados para a sociedade é controversa, pois há, entre o investimento e o resultado, a atuação do gestor público como intermediador, que por um lado, possui uma legislação (CF/1988) que o obriga a investir um percentual mínimo na educação, mas por outro, não lhe exige resultado objetivo desse investimento como requisito para emissão de parecer para aprovação de suas contas perante os Tribunais de Contas (Aguar; Teixeira; Beiruth, 2020). Essa controvérsia leva a uma dos questionamentos que se pretende entender nesta pesquisa: Como os TCs têm analisado os resultados obtidos pelos gestores públicos quando da aplicação dos recursos na educação básica? Dado que o desempenho das políticas públicas pode ser analisado por meio das auditorias de desempenho (Loureiro; Teixeira; Moraes, 2009), será trazida, a seguir, literatura relacionada à área de auditoria operacional.

2.3.1. Auditoria Operacional

A auditoria pública tem mudado substancialmente ao longo do tempo, sobretudo a partir dos anos 1970, passando do foco na auditoria de conformidade para performance (Wanna; Ryan; Ng, 2001). Esse movimento ocorreu devido ao desenvolvimento de lógicas institucionais de reformas do setor público, que partiu da tradicional administração pública,

para a nova gestão pública e então a nova governança pública (Mattei; Grossi; Guthrie, 2021).

A interpretação multifacetada da performance pública e a maleabilidade da auditoria operacional (AO) em resposta ao contexto onde opera deram origem a uma multiplicidade de tipologias, definições e rótulos para auditoria de desempenho (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 (Arantes *et al.*, 2010; Barzelay, 2002; Gomes, 2002; Issai, 2019b; Stapenhurst; Titsworth, 2006).

O exame da economicidade é focado na avaliação de insumos em termos de quão bem o custo desses recursos é minimizado, ou seja, a produção do desejado, com custos mais baixos (Grönlund; Svärdesten; Öhman, 2011; Rana *et al.*, 2021). Já a verificação da eficiência avança no conceito de economicidade ao examinar as funções organizacionais, os processos, avaliando se os recursos aplicados estão sendo transformados em produtos em uma forma ótima, especialmente com relação aos custos (Barzelay, 2002). Por fim, a auditoria de efetividade diz respeito à verificação do alcance dos resultados pretendidos, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção (Brasil, 2020c). A análise da efetividade, portanto, visa demonstrar se o atingimento dos objetivos pretendidos impactou a vida da população-alvo.

Para a INTOSAI, 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.

Para Barzelay (2002), há dois modos de interpretar a auditoria operacional. 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. Assim, por meio da AO, os contribuintes podem confirmar o recebimento de valor pelos tributos pagos, além da possibilidade de assegurar que os procedimentos administrativos aderem a políticas, princípios e práticas de gerenciamento sólidos (Stapenhurst; Titsworth, 2006). Gomes (2002), entretanto, pontua que a auditoria de desempenho é um desafio para as 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.

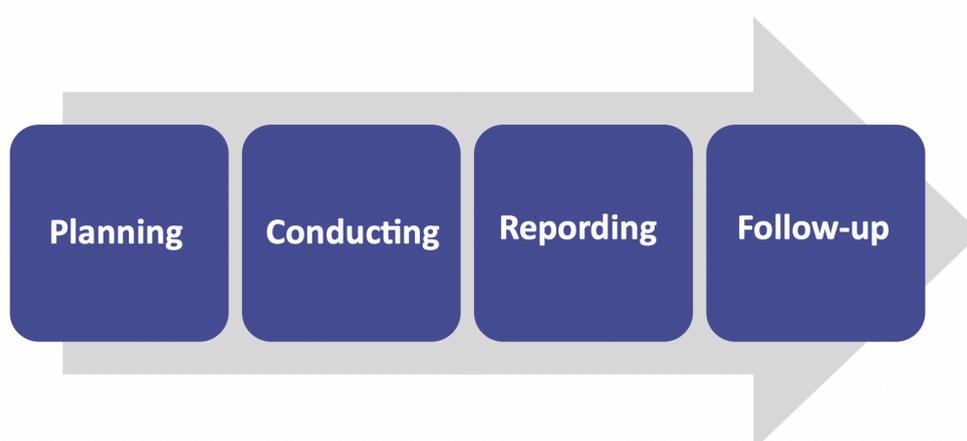
Rana *et al.* (2021) trazem uma reflexão sobre a utilização da AO. Para eles, os “3 Es” são geralmente aceitos como ponto de referência para os auditores, porém o papel da AO pode ser estendido para que fatores como sustentabilidade ambiental, equidade social e resiliência orientem também as atividades 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 “3 Es” (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; Svärdesten; Öhman, 2011).

No entanto, 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 corriqueiras 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, 2018).

No contexto brasileiro, a AO ganhou força com a CF/1988 que ampliou as funções dos TCs ao incluir o controle de desempenho, superando a atuação de cunho unicamente legalista, que sempre os caracterizou (Arantes *et al.*, 2010). A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101 de 2000, também reforçou a avaliação do desempenho ao prever a fiscalização com ênfase nos fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas pelos TCs, sistema de controle interno e Ministério Público (Brasil, 2000). Com isso, os parâmetros constitucionais e infralegais continuam a nortear o juízo de convicção para as contas, entretanto, englobam também o conjunto da gestão, a produção dos resultados esperados, envolvendo o controle concomitante da política pública ou projeto, o que possibilita a correção de eventuais erros no decorrer do processo (Arantes *et al.*, 2010; Camargo, 2020).

Quando se trata da execução da AO, o seu desenvolvimento é composto por fases complementares e sequenciais (Melo; Paiva, 2017). Há manuais de auditorias operacionais que demonstram diretrizes profissionais para instituições de auditoria do setor público como a ISSAI 300 e 3000 da Intosai (Issai, 2019b; Issai, 2019c), porém cada TC possui autonomia para criar seus próprios normativos, manuais e rotinas de auditoria (Hidalgo; Canello; Lima-De-Oliveira, 2016). Dentre os princípios gerais que a ISSAI 300 traz estão o risco de auditoria, comunicação, habilidades, julgamento profissional, controle de qualidade, materialidade e documentação (Issai, 2019b). De maneira geral, no processo de auditoria operacional, a Intosai propõe as fases de planejamento, execução, divulgação e acompanhamento.

Figura 2: Processo da auditoria operacional



Fonte: Issai 300 - *Performance Audit Principles* (ISSAI, 2019b, p.24).

O TCU, por exemplo, prevê no seu manual de auditoria operacional um ciclo de auditoria mais detalhado, mas que abrange as etapas propostas pela Issai 300. Esse ciclo é composto pela seleção de temas, planejamento, execução da auditoria, relatório, comentário do gestor, apreciação pelo Tribunal, divulgação do relatório e monitoramento (figura 3).

Figura 3: Ciclo da Auditoria Operacional



Fonte: Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2020c, p. 23).

A fase de planejamento contempla etapas como definição do objetivo da auditoria, levantamento dos assuntos que serão abordados, escolha dos procedimentos que serão utilizados e realização de estudos preparatórios sobre o órgão/entidade auditado (Gonçalves, 1993). Após o planejamento, as equipes partem para a parte da execução, em que muitas vezes o trabalho de campo é realizado, depois materializam os achados de auditoria por meio do relatório, bem como consideram os comentários do gestor (Brasil, 2020c). Por fim, a fase de monitoramento consiste na verificação da implementação dos achados e sugestões de auditorias anteriores (Issai, 2019c).

2.4. Papéis dos Auditores e suas Lógicas Legalista e Gerencial

Essa pesquisa propõe a análise da auditoria operacional da educação básica (AOEB) a partir de duas lógicas: a legalista e a gerencial. Essas lógicas fazem parte da evolução do papel dos auditores vistos inicialmente como meros “verificadores de livros” e “cães de guarda” sob a lógica burocrática legalista e então para examinadores de desempenho do setor

público (Grossi; Hancu-Budui; Zorio-Grima, 2023). Assim, será explorado a seguir o contexto das lógicas legalista e gerencial e em seguida o *framework* proposto para análise das lógicas existentes nas auditorias.

A administração burocrática clássica, baseada no princípio do mérito profissional de Max Weber, foi implementada no Brasil em 1936 com a reforma administrativa promovida por Maurício Nabuco e Luís Simões Lopes na tentativa de superar a administração patrimonialista (Bresser-Pereira, 1996). A administração pública burocrática ganhou notoriedade devido à necessidade de maior previsibilidade e precisão no tratamento dos problemas organizacionais, bem como em resposta ao nepotismo e ao subjetivismo que surgiram durante os primeiros anos da revolução industrial (Aragão, 1997).

Weber identificou o exercício da autoridade racional-legal como fonte de poder dentro das organizações burocráticas, em que o poder emana das normas e das instituições formais (Secchi, 2009). Segundo o autor, desse axioma fundamental surgem três características principais do modelo burocrático: a formalidade, a impessoalidade e o profissionalismo. No entanto, a burocracia clássica de Weber foi alvo de duras críticas por ter sido considerado autorreferente, ineficiente, moroso e inapto para ver as necessidades do cidadão (Campelo, 2010). Essas lógicas burocráticas dominaram a concepção e implementação de políticas até à década de 1980, época em que coincidiram com a utilização generalizada de procedimentos de auditoria financeira e de conformidade no setor público – focados *inputs* e regulação – visando garantir a responsabilização burocrática por meio do escrutínio dos aspectos formais e orçamento (Grossi; Hancu-Budui; Zorio-Grima, 2023). É importante ressaltar que a adoção dos requisitos legais-formais propostas por Weber ainda subsidia órgãos baseados em rígidos processos formais, hierarquia, disciplina e legalidade, como os órgãos de controle (Campelo, 2010).

No entanto, desde o final da década de 70, a reforma do Estado tornou-se uma palavra de ordem em quase todo o mundo, tendo o antigo consenso social a respeito do papel do Estado perdido forças rapidamente, sem nenhuma perspectiva de retomar o vigor (Abrucio, 1997). Com a crise fiscal dos anos 1970, a agenda de enfrentamento da crise refletiu em um amplo movimento de reforma voltado a alterar o papel estatal, sob o argumento da necessidade de legitimar o Estado, melhorar a qualidade da prestação dos serviços e garantir sua atuação mais eficiente, para adequar os gastos à arrecadação em meio à crise (Cavalcante; Lotta; Oliveira, 2018). Essas reformas, conforme apontam os autores (2018), foram

estruturadas dentro do modelo abrangente denominado *New Public Management* ou nova gestão pública.

Assim, a reforma gerencial pretendia que o Estado e a sociedade usassem os limitados recursos disponíveis de uma maneira melhor e mais eficiente, e também de uma maneira mais democrática (Pereira, 2002). A ampla introdução de mecanismos de avaliação de desempenho individual e de resultados organizacionais, atrelados uns aos outros, e baseados em indicadores de qualidade e produtividade foi uma das principais tendências de modificação no antigo padrão burocrático weberiano (Abrucio, 1997). Desta forma, o foco da administração pública baseado na lógica burocrática, considerada inflexível e consumidora de recursos, mudou para uma lógica gerencial baseada na implementação de processos de gestão do setor privado (Grossi; Hancu-Budui; Zorio-Grima, 2023).

Nesse contexto de desenvolvimento da burocracia, as EFS obtiveram um papel mais amplo de fornecer informações objetivas e independentes sobre o desempenho das organizações públicas (Jantz; Reichborn-Kjennerud; Vrangbaek, 2015). As EFS passaram a alterar suas estratégias de atuação e modelo de controle ao incluir, entre outros, a utilização interna de técnicas e abordagens gerenciais, como gerenciamento por resultados; 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). Assim, os recursos públicos também passaram a serem examinados com relação ao seu desempenho com base nos princípios da eficiência, eficácia e economia por meio da auditoria operacional (Wanna; Ryan; Ng, 2001).

Nesse sentido, as entidades de auditoria se guiam pela lógica gerencialista quando avaliam boas práticas de gestão, alcance de metas, capacidade de gerenciamento de desempenho, entre outros resultados da atuação pública (Gomes, 2002). Por outro lado, elas irão operar sob a lógica legalista quando se basearem nos valores profissionais da burocracia como transparência, igualdade e conformidade com as leis e normas (Reichborn-Kjennerud, 2014).

2.4.1. Papéis dos auditores

Os auditores desempenham diferentes papéis quando conduzem auditorias. Quando atuam no papel de “juiz”, o foco principal dos auditores é o cumprimento dos órgãos públicos com a lei; quando desempenha o papel de “contador público”, o foco é a transparência da

informação e as demonstrações contábeis; e no papel de “consultor gerencial” o foco é contribuir para a melhoria do auditado (Reichborn-Kjennerud, 2014). A partir desses papéis, propõe-se a identificação de duas lógicas institucionais nas auditorias: a lógica legalista, representada pela função de juiz e de contador público; e a lógica gerencial, caracterizada pelo papel de consultor gerencial. O quadro 1 demonstra as principais características referentes a tais papéis e suas lógicas correspondentes.

Quadro 1: Papéis do auditor x Lógica Institucional - *Framework*

Papéis do auditor	Juiz	Contador público	Consultor gerencial
Tipo de auditoria	Conformidade	Financeira	Operacional/desempenho
Objetivo	Verificar se o gestor atuou de acordo com normas aplicáveis.	Aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários previstos.	Contribuir para a melhoria da gestão pública.
Funções do auditor	Verificar se há discrepância entre a situação encontrada e a lei ou norma.	Expressar opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.	Avaliar o desempenho.
Crítérios de auditoria	Normas, que incluem leis e regulamentos, resoluções, políticas, códigos, termos acordados ou princípios gerais.	Estrutura de relatório financeiro aplicável (normas contábeis) e marco regulatório aplicável.	Normas legais, boas práticas, valores profissionais, modelos, experiências.
Funcionamento esperado do objeto auditado	Atividades, transações, informações aderentes às normas aplicáveis.	Demonstrações financeiras de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.	Atividades executadas da melhor maneira possível.
Principais áreas de conhecimento do auditor	Direito.	Contabilidade.	Ciências sociais, análise de políticas.
Conceitos-chave	Conformidade com leis e regulamentos.	Materialidade, demonstrações financeiras livres de erros materiais.	Economia, eficiência, eficácia, efetividade.
Lógicas institucionais	Lógica legalista		Lógica gerencial

Fonte: Elaborado pela autora e inspirado em Brasil (2020c, p. 21); Grossi, Hancu-Budui e Zorio-Grima (2023); e Reichborn-Kjennerud (2014).

Os TCs do Brasil, apesar de terem em comum o modelo napoleônico de corte de contas, possuem configurações diferentes com relação à organização e formação de equipes, tarefas de auditoria e sistemas de coletas de dados dos jurisdicionados (Lino; Aquino, 2017). Assim, devido a essas configurações diversificadas, a escolha dos papéis pelo auditor pode ser diferente em cada TC, pois dependerá da trajetória histórica de cada instituição, da sua lógica institucional e dos argumentos que os auditores usam no debate com os *stakeholders*

(Reichborn-Kjennerud, 2014).

É importante ressaltar que apesar de a lógica gerencial ter surgido após a burocrática, tendo como uma das ideias modernizar a administração pública (Abrucio, 1997), não significa dizer que a lógica anterior foi abandonada nas rotinas de auditoria, podendo haver a coexistência ou a mistura dessas lógicas (Grossi; Hancu-Budui; Zorio-Grima, 2023). Assim, baseados na perspectiva teórica representada nesse *framework*, os auditores poderão basear seus argumentos na lógica legalista e na lógica gerencial.

3. PILARES NORMATIVOS DA EDUCAÇÃO BÁSICA E AVALIAÇÃO DO IDEB

3.1. Diretrizes da educação e suas fontes de financiamento

O assunto abordado na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) - Lei nº 9.394/1996 - é, especificamente, a educação escolar, a qual é diretamente vinculada ao mundo do trabalho e à prática social (Brzezinski, 2022). A educação, um dos direitos sociais dispostos na CF/1988, abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais (Brasil, 1988; Brasil, 1996). A educação escolar, portanto, é dever da família e do Estado, inspira-se nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana, visa o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho (Brzezinski, 2022).

A LDB, fio condutor do ordenamento jurídico nacional na área da educação escolar, se deu num momento específico da história político-econômica do Brasil, apresentada como inovadora e apta a trazer a modernidade à educação do país (Brzezinski, 2022; Carneiro, 2022). Esta Lei tem a descentralização e a flexibilidade como características marcantes, com grande ênfase aos processos de avaliação do rendimento escolar e das instituições de ensino (Prado, 2000).

A LDB define o dever do Estado para garantir o direito de todos à educação, assegurando, entre outras obrigações, o ensino fundamental, obrigatório e gratuito a todos; a progressiva obrigatoriedade e gratuidade do ensino médio; atendimento educacional especializado aos educando com necessidades especiais; oferecimento de ensino noturno regular; e a garantia de padrões mínimos de qualidade de ensino (Brzezinski, 2022).

A organização do sistema educacional brasileiro realiza-se, em regime de cooperação, por meio da divisão de competências e responsabilidades entre a União, os estados, Distrito

Federal e os municípios, cabendo aos municípios manter escolas, em especial de educação infantil e de ensino fundamental, enquanto os estados e o Distrito Federal atuam prioritariamente no ensino fundamental e médio (Abrahão, 2005; Brasil, 1988; Brasil, 1996; Brzezinski, 2022). Já a União, tem a função redistributiva e supletiva na matéria educacional, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos demais entes federativos (Brasil, 1988; De Sena Martins, 2010). Assim, para o pleno funcionamento desse regime de colaboração, surge a necessidade de coordenação e cooperação federativa e de alinhamento do planejamento nas diferentes esferas (De Sena Martins, 2010).

Para o financiamento público do gasto com educação, o Estado utiliza diversas fontes, como as tributárias – impostos, taxas e contribuições econômicas e sociais; e as não-tributárias – títulos do tesouro, recursos diretamente arrecadados, operações de créditos e outros (Castro, 2007). No entanto, a estrutura de financiamento da educação no Brasil é baseada sobretudo em impostos, significando que parcela expressiva dos recursos são provenientes da arrecadação tributária, principalmente em razão da vinculação de impostos (Abrahão, 2005). Para Cury (2007), a importância da educação escolar, tornada gratuita e obrigatória no primário em todo o país, só seria viável se houvesse recursos públicos para mantê-la e desenvolvê-la, e por isso, a CF/1988 impõe a vinculação percentual a partir dos impostos arrecadados para a manutenção e desenvolvimento do ensino. Essa vinculação fixa os percentuais mínimos de 18% para a União e 25% para os estados e municípios da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências (Brasil, 1988; De Sena Martins, 2010).

A preocupação com a vinculação de recursos para a educação básica foi alvo de debates antes mesmo da atual Constituição, sendo discutida na década de 1920, desde a Conferência Interestadual do Ensino Primário, realizada no Rio de Janeiro em 1921, por convocação do Ministério da Justiça, bem como a previsão, na Constituição de 1934, de vinculação de recursos à manutenção e desenvolvimento dos sistemas educativos (De Sena Martins, 2010).

Outra fonte de financiamento da educação básica são os recursos provenientes do Fundeb (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica). Esse fundo foi criado pela Emenda Constitucional nº 53/2006 em substituição ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - Fundef (Mendes, 2012). Com a aprovação da EC nº 53/2006, foi estabelecido que os recursos do fundo

poderiam ser utilizados para toda a educação básica e não apenas para o ensino fundamental, como ocorria até então com o Fundef (Pinto, 2018). O Fundeb, então, absorveu as experiências do antigo fundo, a partir da avaliação de seus erros, acertos e lacunas (De Sena Martins, 2010).

O Fundeb - com o objetivo de manter e desenvolver a educação básica e valorizar os trabalhadores em educação, incluindo sua condigna remuneração - tornou-se um dos mecanismos mais importantes no trabalho de equalização do ensino obrigatório e na busca da universalização da educação no Brasil (Gluz, 2021; Rolim, 2021). Inicialmente, o fundo tinha vigência temporária (2007 a 2020), porém, por meio da Emenda Constitucional nº 108/2020 (EC nº 108/2020), foi instituído como instrumento permanente de financiamento da educação pública com vigência a partir de 2021 (Brasil, 2020a; Castioni; Cardoso; Cerqueira, 2021).

Com a promulgação da Emenda Constitucional em 2020, algumas regras do fundo foram alteradas, como aumento gradativo da contribuição da União; exigência de aplicação não inferior a 70%, ante os 60% existentes, dos recursos anuais totais do fundo na remuneração dos profissionais da educação básica em efetivo exercício; e inclusão de critérios de eficiência (Brasil, 2020a; Castioni; Cardoso; Cerqueira, 2021; Gluz, 2021). O novo Fundeb é formado por um conjunto de 27 fundos contábeis, representados pelos estados brasileiros e o Distrito Federal, e reúne parcelas de impostos estaduais e municipais, mais a complementação da União, sendo redistribuídos ao governo estadual e seus municípios na proporção de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial (Brasil, 2020a; Castioni; Cardoso; Cerqueira, 2021).

O Fundeb, portanto, ao redistribuir recursos de acordo com a capacidade orçamentária dos estados e pelo quantitativo de matrículas atendidas, gera grande variação no volume de recursos recebidos pelos estados e municípios (Rolim, 2021). Além disso, a sua inclusão definitiva no ordenamento jurídico nacional é uma mudança significativa, pois as transferências redistributivas dos recursos da educação básica se tornaram permanentes (Castioni; Cardoso; Cerqueira, 2021).

3.2. Índice de Desenvolvimento da Educação Básica

O Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb) reúne os resultados de dois conceitos de qualidade educacional em um único índice: aprovação escolar, obtidos no Censo Escolar, e das médias de desempenho no Sistema de Avaliação da Educação Básica - Saeb

(Brasil, 2023). Esse índice utiliza dados de estudantes dos anos iniciais do ensino fundamental até o ensino médio, combinando informações de desempenho, associado ao aproveitamento cognitivo dos alunos examinados no Saeb, e o fator rendimento, associado ao fluxo escolar a partir da taxa de aprovação (Almeida; Dalben; Freitas, 2013). Assim, quanto maior o desempenho dos alunos e de aprovação, maior será o índice, variando de 0 a 10, sendo que sendo a meta atual de qualidade do sistema educacional brasileiro é atingir, até o ano de 2022, a nota de países desenvolvidos em teste equivalente (Lourenço *et al.*, 2017).

O Ideb também faz parte de umas das metas do Plano Nacional de Educação (PNE), especificamente a meta 7, que busca fomentar a qualidade da educação básica em todas as etapas e modalidades de modo a atingir as médias nacionais para o Ideb.

Figura 4: Meta 7 do PNE

IDEB	2015	2017	2019	2021
Anos iniciais do ensino fundamental	5,2	5,5	5,7	6,0
Anos finais do ensino fundamental	4,7	5,0	5,2	5,5
Ensino médio	4,3	4,7	5,0	5,2

Fonte: PNE - Lei nº 13.005/2014 (Brasil, 2014).

Os resultados do Ideb demonstram nos últimos anos melhora nos índices da educação básica, apesar de ter havido reflexos da pandemia da Covid-19 na avaliação de 2021 (Brasil, 2022). No entanto, comparando a meta proposta no PNE de atingir as médias nacionais no Ideb de 2015 a 2021, com os resultados os resultados das avaliações do Ideb demonstrados acima, verifica-se que apenas os anos iniciais do ensino fundamental, nas avaliações de 2015, 2017 e 2019, atingiram a meta estipulada.

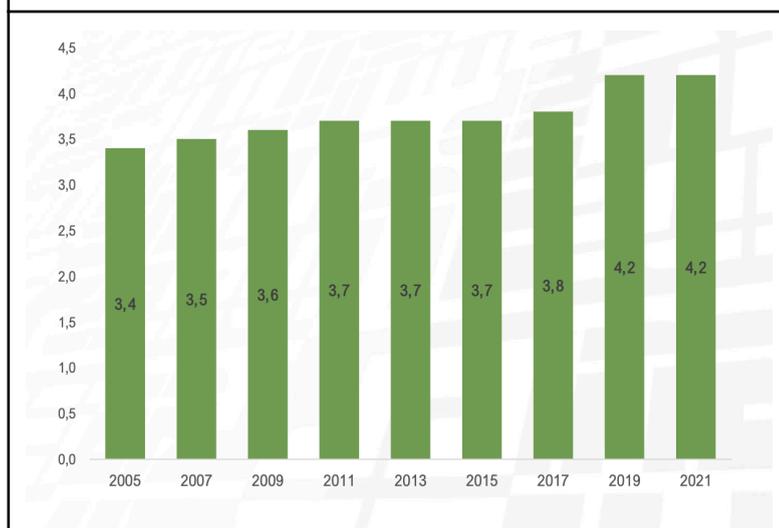
Figura 5: Ideb total de 2005 a 2021



Anos iniciais do ensino fundamental



Anos finais do ensino fundamental



Ensino médio

Fonte: Resultados do Ideb de 2021 (Brasil, 2022)

Por fim, embora o Ideb não considere as especificidades locais e tenha aplicação uniforme em todas as regiões do Brasil, a pesquisa de Lourenço *et al.* (2017) demonstrou que ao inserir variáveis pedagógicas e sociais mais amplas, é possível constatar que as notas do Ideb são resultantes diretas das desigualdades presentes nas regiões brasileiras.

4. METODOLOGIA

4.1. Percurso Metodológico

O objetivo da pesquisa foi analisar as lógicas institucionais das auditorias operacionais da educação básica no contexto dos Tribunais de Contas. Para atingir tal objetivo, a pesquisa foi conduzida de forma exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa (Vergara, 2016). Levando em conta os trabalhos de Grossi, Hancu-Budui e Zorio-Grima (2023); Lino e Aquino (2020a); Parker, Schmitz e Jacobs (2020); e Reichborn-Kjennerud (2014), a pesquisadora escolheu as lógicas institucionais como base teórica para o fenômeno estudado. Com o fim de contextualizar o objeto da pesquisa, foi discutida literatura sobre auditoria operacional e apresentada as características dos Tribunais de Contas do Brasil e da Educação básica.

Os procedimentos técnicos utilizados no decorrer da pesquisa corresponderam à análise documental, assim como à aplicação de questionário e entrevistas. Na análise documental, foram examinados relatórios de auditoria operacional realizados pelos Tribunais de Contas que tiveram como objetivo avaliar a educação básica. Na triangulação de dados também foram utilizadas as entrevistas realizadas com servidores do quadro de auditoria que participaram de AOEB, bem como as respostas aos questionários. Assim, a coleta de dados foi realizada em três etapas distintas: aplicação de questionários, coletas de relatórios de auditoria e entrevistas, nessa ordem.

Na primeira e na segunda etapa, foram alvos da coleta de dados todos os Tribunais de Contas do Brasil, exceto o Tribunal de Contas da União - TCU. Assim, a pesquisa contemplou todos os 32 Tribunais de Contas regionais, representados por 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 não foi incluído no escopo da pesquisa devido a sua jurisdição ser relacionada aos recursos federais, pois objetiva-se analisar, nesta pesquisa, a auditoria operacional dos

recursos da educação básica, que são gerenciados sobretudo pelos entes locais (Brasil, 1988; Oliveira, 2015). O levantamento de informações feito na primeira etapa foi realizado por meio de questionário com perguntas abertas enviado como pedido de acesso à informação⁵, através do portal de transparência e de ouvidoria dos 32 TCs regionais no período de 01/11/2022 a 07/12/2022. Obteve-se resposta de 20 TCs dos 32 requisitados. Dos respondentes, um TC não respondeu às perguntas embasando que as informações solicitadas fogem da competência da ouvidoria e dois não responderam apropriadamente. Assim, as respostas preliminarmente obtidas a partir dos 17 TCs que responderam de forma satisfatória representam 53% do universo de todos os TCs regionais (quadro 2).

Quadro 2: Tribunais de Contas Respondentes

TC-DF	x	TCE-GO		TCE-PI	x	TCE-SE	
TCE-AC	x	TCE-MA		TCE-PR	x	TCE-SP	
TCE-AL		TCE-MG		TCE-RJ		TCE-TO	
TCE-AM		TCE-MS		TCE-RN	x	TCM-BA	
TCE-AP	x	TCE-MT	x	TCE-RO	x	TCM-GO	
TCE-BA	x	TCE-PA	x	TCE-RR		TCM-PA	
TCE-CE	x	TCE-PB	x	TCE-RS		TCM-RJ	x
TCE-ES	x	TCE-PE	x	TCE-SC	x	TCM-SP	x

Fonte: elaborado pela autora

A partir da aplicação do questionário (quadro 3), foi possível entender algumas particularidades sobre a organização dos TCs com relação ao planejamento e à execução das AOEB, como a ausência de setores específicos para realizar AO em alguns TCs, bem como de planejamento para condução de AOEB. Assim, para obter um panorama das especificidades da AOEB em âmbito nacional, a pesquisadora optou por buscar relatórios de todos os TCs regionais (fase 02) conforme será detalhado a seguir.

Quadro 3: Fase 01 - Levantamento inicial sobre auditoria da educação básica

1. Há previsão, em regulamento próprio do Tribunal de Contas, de reprovação das contas do ente que não aplicar o mínimo da receita previsto constitucionalmente no art. 212 na área da educação? Se não houver previsão de reprovação das contas, citar quais penalidades estão previstas em regulamento caso o ente federativo não cumpra tal mandamento constitucional (art. 212).
2. Há setor específico de auditoria operacional na estrutura do Tribunal de Contas?

⁵ O pedido de acesso à informação é decorrente de direito constitucional regulamentado pela Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, o qual possibilita aos cidadãos obterem informações públicas.

3. Há plano de auditoria específico para a fiscalização da aplicação dos recursos da educação? Se sim, detalhar se esse plano contempla apenas aspectos voltados à conformidade (legalidade), ou se também contempla aspectos operacionais (eficiência, eficácia, economicidade e efetividade).

Fonte: elaborado pela autora.

Na segunda etapa da coleta de dados, que contemplou a obtenção de relatórios de auditoria, também foi solicitado pedido de acesso à informação a todos os 32 TCs regionais do Brasil por meio de seus respectivos portais de ouvidoria. A coleta dos relatórios, contemplando o dia do pedido de informação até a data do recebimento dos dados, ocorreu entre o período de 29/06/2023 a 30/08/2023. No pedido de informação, foi solicitado o acesso aos relatórios de auditoria operacional com foco na educação básica realizados nos últimos 05 anos (2018 a 2023).

Parte dos TCs encaminhou os relatórios ou informou os caminhos para realizar a busca em seus portais, enquanto outros informaram não terem realizado AOEB no período solicitado. Apenas o TCE-AL não respondeu ao pedido de informação até o momento em que se finalizou a coleta de dados e seu *website* não possuía ferramenta suficiente para realizar a busca dos relatórios específicos de auditoria operacional e educação básica. Assim, quando da análise dos dados, o TC supracitado será tratado como “não realizou AOEB no período pesquisado.” Dos 32 TCs regionais do Brasil, não foi possível alcançar dados de apenas um Tribunal, obtendo-se, então, informação relativa a 97% dos TCs.

Importante destacar que foram selecionados para a pesquisa apenas os relatórios que expressamente diziam se tratar de auditoria operacional, pois, quando da coleta dos relatórios, foram enviados relatórios de auditoria realizada na área de educação básica, mas que não demonstravam explicitamente que se tratava de auditoria operacional. No total, foram analisados 74 relatórios realizados por 21 Tribunais de Contas. O quadro 4 demonstra a quantidade

de

Quadro 4: Fase 02 - Relatório por ano de elaboração							
Ano	2018	2019	2020	2021	2022	2023	
relatórios							
por ano de	Quantidade	13	13	6	13	24	5
elaboração.							

Fonte: elaborado pela autora

Na terceira etapa da coleta de dados, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com servidores do quadro de auditoria⁶ que realizaram pelo menos uma auditoria operacional dos recursos da educação básica durante o período de 2018 a 2023. A participação dos auditores se deu por meio da confirmação de disponibilidade em participar da pesquisa, após o convite ser enviado pela autora. Para obtenção das entrevistas, a pesquisadora entrou em contato com os auditores por meio de *e-mail*, *whatsapp* e *Linkedin* com o fim de conseguir acesso a servidores que realizaram AOEB no período pesquisado. Assim, após de fato conversar com auditores que trabalharam com AOEB e convidá-los para a participação da pesquisa, 23 auditores distribuídos em 17 Tribunais de Contas demonstraram interesse em participar das entrevistas, as quais foram realizadas de acordo com a disponibilidade desses servidores.

Quadro 5: Dados gerais das entrevistas

Tribunal de Contas	TC1	TC2	TC3	TC4	TC5	TC6
Data da Entrevista	03/10/2023	03/10/2023	04/10/2023	04/10/2023	04/10/2023	04/10/2023
Qtd. de Auditores	1	1	1	1	1	1
Tribunal de Contas	TC7	TC8	TC9	TC10	TC11	TC12
Data da Entrevista	05/10/2023	05/10/2023	05/10/2023	05/10/2023	05/10/2023	05/10/2023
Qtd. de Auditores	1	2	3	1	1	1
Tribunal de Contas	TC13	TC14	TC15	TC16	TC17	
Data da Entrevista	06/10/2023	06/10/2023	09/10/2023	09/10/2023	10/10/2023	
Qtd. de Auditores	1	3	1	2	1	
Total Tribunal de Contas: 17; Total Auditores entrevistados: 23.						

Fonte: elaborado pela autora.

Considerando a diversidade de localização dos entrevistados vinculados aos Tribunais de Contas, todas as entrevistas foram realizadas virtualmente, entre o período de 03 a 10 de outubro de 2023, variando a duração em média de 30 minutos a 1 hora cada. A pesquisadora enviou por *e-mail* e *whatsapp* os *links* para participar de uma reunião online na plataforma *Teams*, que ela havia criado usando sua conta universitária. As entrevistas foram feitas de forma semiestruturada, o que permitiu uma abordagem que respeitasse os detalhes de cada TC e os pontos de vista distintos de cada auditor. O roteiro demonstrado no quadro 6 serviu como um guia, mas diferentes perguntas foram realizadas de acordo com as respostas dos

⁶ Os servidores pertencentes ao quadro de auditoria possuem nomenclatura diversas como auditores, analistas e técnicos. Assim, para simplificação da nomenclatura, será utilizado “auditor” para representar todos os servidores que trabalham diretamente com auditoria e que materializam essas auditorias por meio de relatórios.

entrevistados com o fim de melhor compreender a situação retratada. Da mesma forma, algumas perguntas do roteiro não foram realizadas, dado que o entrevistado ao longo da entrevista falou sobre o assunto correspondente em respostas anteriores.

As perguntas foram formuladas de forma que possibilitou entender sobre o planejamento e a execução das AOEB, bem como identificar as lógicas presentes nas auditorias por meio da análise das práticas materiais, valores e regras demonstradas (Thornton; Ocasio, 1999). Ademais, para as perguntas relacionadas a execução e planejamento foram utilizados como base manuais que tratam sobre auditoria operacional como a ISSAI 300 (Issai, 2019b), ISSAI 3000 (Issai, 2019c) e Manual de Auditoria Operacional do TCU (Brasil, 2020c).

Quadro 6: Fase 03 - Roteiro da entrevista

Pergunta	Objetivo
Você poderia falar um pouco sobre a sua experiência profissional no TC, o cargo que você ocupa atualmente e há quanto tempo?	Traçar o perfil do entrevistado.
Como a AOEB está estruturalmente organizada no TC?	Entender sobre a distribuição dos auditores para realização das AOEB.
Poderia descrever as principais atividades desenvolvidas, desde o planejamento até a execução do produto final, quando participou de AOEB?	Entender as práticas desenvolvidas pelo auditor na condução da AOEB.
Poderia descrever as principais dificuldades quando desempenhou AOEB?	
Na sua percepção, o Tribunal (desde auditores até conselheiros) tem se mostrado aberto/interessado em realizar AOEB?	Levantar as percepções na instituição com relação a AOEB.

Fonte: Elaborado pela autora

No início da entrevista, a pesquisadora deixou claro que o objetivo da pesquisa era explorar as AOEB realizadas pelos Tribunais de Contas do Brasil e esclareceu que não haveria identificação de nomes, tribunais ou qualquer informação que pudesse identificar os entrevistados quando da análise das entrevistas. Assim, foi solicitada a permissão para gravação da vídeo chamada, tendo todos os entrevistados concordado com a gravação.

4.2. O tratamento das informações

Para explorar aspectos relacionados ao planejamento e execução das auditorias operacionais da educação básica, primeiro foi aplicado questionário em que foram levantados aspectos gerais e posteriormente foram realizadas entrevistas com o fim de explorar de forma mais detalhada as práticas e experiências dos TCs quando da condução das AOEB.

As informações obtidas a partir da aplicação do questionário foram representadas em percentuais para visualização da frequência de cada resposta apurada. Dado que as entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas, foram extraídas informações por meio de análise de conteúdo (Franco, 2020). De modo geral, o objetivo era levantar informações sobre o perfil profissional do entrevistado, entender como os TCs têm se preparado para realizar as AOEB e compreender as práticas e percepções dos auditores relativas à execução de tais auditorias.

Quando do exame dos relatórios de auditoria, foram analisadas as lógicas existentes nas AOEB. Para identificar essas lógicas, a pesquisa se inspirou no estudo de Reichborn-Kjennerud (2014) que, ao explorar o impacto da AO nas políticas públicas no contexto da Instituição Suprema de Auditoria da Noruega, avaliou as lógicas existentes nas AO daquela instituição, por meio dos papéis exercidos pelos auditores. A identificação das lógicas foi realizada por meio do emprego de duas técnicas de avaliação qualitativa para captação de lógicas descritas por Reay e Jones (2016): *pattern matching* e *pattern deducing*.

A técnica *pattern matching* (correspondência de padrões) busca examinar dados qualitativos e identificar padrões (tipo ideal de lógicas) extraídos por meio de literatura prévia. Assim, foi realizada análise interpretativa dos 74 relatórios em duas partes, para associar os dados dos relatórios de AOEB à categoria predeterminada (padrão). Primeiro, buscou-se levantar o que se pretendia avaliar na auditoria. Para tanto, foi extraído o objetivo da auditoria. Na segunda parte, buscou-se levantar as ações, constatações, sugestões e encaminhamentos realizados pelo corpo técnico de auditoria na conclusão. Foram, então, analisados os campos conclusão e proposta de encaminhamento.

Assim, os relatórios foram individualmente analisados para capturar as mensagens dispostas nos objetivos e conclusões dos relatórios das AOEB. Com base no *framework* apresentado no quadro 01, buscou-se levantar os papéis exercidos pelos auditores como juiz e contador público representados na lógica legalista e o papel de consultor, caracterizados na lógica gerencial. Deste modo, foi atribuída a função de juiz quando os auditores se embasaram em características da auditoria de conformidade, por meio da verificação do

cumprimento de leis e regulamentos, aplicação de penalidade como multa ou imputação de débito, ou determinações aos auditados. Já o papel de contador foi caracterizado quando os auditores analisaram aspectos de auditoria financeira, por meio da verificação de demonstrações financeiras e aspectos contábeis como empenho e liquidação. Por fim, o papel de consultor foi atribuído quando os auditores buscaram avaliar aspectos operacionais e de desempenho; levantaram boas práticas de gestão; e buscaram contribuir para a melhoria da gestão pública por meio de sugestões de melhoria.

De forma geral, o banco de relatórios foi usado para obter uma visão geral dos objetivos e conclusões das auditorias. Assim, a ocorrência dos diferentes objetivos foram tabulados no quadro 15 e das principais conclusões no quadro 16. A maioria dos relatórios tinham diversos objetivos e conclusões, por este motivo os percentuais exibidos nas tabelas não somam 100%.

A segunda técnica, *pattern deducing* (dedução de padrões), reúne grande volume de dados, converte texto em ocorrência contábeis e usa método analítico para revelar padrões. O exame de padrões e significado referencial, incluindo frequências e co-ocorrências de palavras e práticas, foi realizado por meio de auxílio do *software* KH-Coder⁷. Para análise de conteúdo no *software*, os dados dos 74 relatórios de AOEB foram previamente tabulados em um arquivo formato .xlsx, contendo, entre outros dados, o Tribunal de Contas realizador da auditoria, ano de elaboração do relatório, objetivos da auditoria, conclusão e proposta de encaminhamento. Ressalta-se que a base de dados foi publicada para acesso público e pode ser acessada por meio do link <https://data.mendeley.com/datasets/75rp3hn284/1>.

Optou-se por escolher os três últimos dados para análise do conteúdo por meio de uma única variável, por entender que esses dados carregam o resumo e as principais informações dos relatórios. Primeiro, foram levantadas as palavras mais frequentes por meio da função *frequency list of words* e então gerado outro arquivo “code” (quadro 7) com as palavras que remetem aos papéis exercidos pelo auditor conforme *framework* apresentado no quadro 01. Assim, foi utilizada a função “Hierarchical Cluster Analysis of Codes” para levantar a frequência dos papéis que os auditores escolheram utilizar; “Coding/crosstab” para demonstrar a intensidade de cada papel do auditor por ano e a intensidade por TC; e “Co-occurrence Network of codes” para demonstrar os papéis exercidos por TC.

⁷ Trata-se de *software* livre para análise quantitativa de conteúdo e para mineração de texto. <https://kncoder.net/en/>

Quadro 7: Code: papel do auditor x palavras-chave

Papel do auditor	Palavras relacionadas
Consultor gerencial	qualidade, recomendação, melhoria, desempenho, contribuir.
Juiz	ressarcimento, multa, advertência, cumprimento, determinar.
Contador público	contabilidade, contábil, dotação, empenho, liquidação.

Fonte: elaborada pela autora

A técnica acima (*pattern deducing*) foi utilizada após a aplicação da técnica *pattern matching*, confirmando os resultados da primeira.

4.3. Cuidados éticos da pesquisa

A pesquisa respeitou os princípios éticos estabelecidos na Resolução nº 510 de 7 de abril de 2016, a qual estabelece padrões para pesquisas em ciências humanas e sociais quando os procedimentos metodológicos envolvam a utilização de dados ou informações identificáveis diretamente com os participantes ou que possam levar a riscos maiores do que os que existem na vida cotidiana. No entanto, a Resolução, no artigo 1º, inciso VI, ressalva os casos em que a pesquisa não será avaliada pelo CEP/CONEP: - pesquisa que objetiva o aprofundamento teórico de situações que emergem espontânea e contingencialmente na prática profissional, desde que não revelem dados que possam identificar o sujeito.

A pesquisa atual não se concentrou nos participantes; em vez disso, buscou entender como funcionam auditorias dos Tribunais de Contas. Em tal situação, as opiniões reveladas pelos participantes são consideradas expressões da opinião pública, que está arraigada nos indivíduos que ocupam cargos públicos. Como resultado, foi concluído que a pesquisa atual não precisa ser submetida ao CEP/CONEP. Apesar disso, no início das entrevistas, a pesquisadora informou o objetivo da pesquisa e deixou claro que os dados relacionados à identificação do entrevistado, bem como ao Tribunal correspondente não seriam demonstrados na pesquisa. Assim, a pesquisadora se comprometeu a não revelar a identidade de suas fontes ou qualquer informação que possa permitir a identificação dos entrevistados.

4.4. Limitações da pesquisa

Na primeira fase do levantamento de dados, representada pelo envio de perguntas aos TCs relacionadas ao planejamento e execução das AOEB, a principal dificuldade percebida foi quanto ao envio de respostas, por alguns TCs, que não respondiam exatamente às perguntas realizadas, dado que as perguntas eram abertas. Além disso, apesar de a pesquisadora ter utilizado a ferramenta de pedido de informação previsto na Lei de Acesso à Informação (Brasil, 2011), não foram obtidas respostas de todos os TCs solicitados.

Durante a fase da coleta dos relatórios de auditoria, surgiram dificuldades como instabilidade de alguns portais, mesmo utilizando diferentes navegadores e dispositivos, sendo necessário acessar os sites em dias diferentes para obter acesso; demora na resposta do pedido de informação; indisponibilidade de relatórios de auditoria, por estes ficarem disponíveis somente após decisão do respectivo Plenário ou por estarem com acesso restrito ao público nos autos dos processos eletrônicos. Para remediar as duas últimas dificuldades citadas, a pesquisadora entrou em contato com a ouvidoria por *e-mail* e por telefone.

Por fim, a pesquisa teve como limitação o acesso apenas às informações provenientes da auditoria, não havendo acesso aos auditados ou outros agentes públicos integrantes da carreira dos Tribunais de Contas.

5. DOS RESULTADOS

5.1. Panorama da Auditoria Operacional da Educação Básica

As respostas ao questionário demonstraram um panorama geral de como a fiscalização dos recursos da educação básica realizada pelos TCs está estruturada quanto ao planejamento e execução. Foram obtidas respostas de 17 TCs, representando mais da metade (53%) dos TCs regionais existentes no Brasil (quadro 2).

Inicialmente, o questionário buscou informações relativas às possíveis penalidades aplicadas aos gestores caso o ente não aplique o percentual mínimo da receita resultante dos impostos e transferências em manutenção e desenvolvimento do ensino básico. Os resultados demonstram que 41% dos TCs respondentes preveem em seus regulamentos a reprovação das contas se tal situação ocorrer. Ademais, apesar de não constar a previsão de reprovação das

contas em regulamento próprio da instituição, 6% relataram que há previsão de outras penalidades, como advertência e multa, caso o percentual não seja cumprido. Assim, 47% dos TCs respondentes prevêm explicitamente em seus regulamentos penalidade em situação de não atendimento dos mandamentos constitucionais relacionados aos recursos da educação básica.

Para entender como a equipe de auditores que realizam auditoria operacional se organiza, foi perguntado se há setor específico para realização de tais auditorias, obtendo-se resposta positiva de 35%. No entanto, isso não significa que os demais TCs não realizam auditoria operacional, mas sim que se trata de organização administrativa, pois 90% dos que relataram não ter setor específico de auditoria operacional informaram que os diversos departamentos podem realizar esse tipo de auditoria. Essa constatação foi confirmada quando da realização das entrevistas conforme será demonstrado mais à frente no quadro 8.

Também foi perguntado aos TCs se havia plano de auditoria específico para a fiscalização da aplicação dos recursos da educação básica. Menos da metade (47%) relatou ter planejamento para auditorias da educação básica. Dos TCs que relatam ter plano específico de auditoria para os recursos da educação básica, 75% informaram que possuem plano específico voltado para auditoria operacional. Em termos gerais, 35% dos respondentes possuem plano de auditoria operacional dos recursos da educação básica (AOEB). Essa última análise não significa que apenas 35% dos TCs realizam AOEB, mas sim que estes possuem planejamento de auditoria formalizado anteriormente à realização das fiscalizações, enquanto os outros respondentes podem realizar tal auditoria, mas sem planejamento prévio formalizado.

A aplicação da entrevista possibilitou entender aspectos complementares sobre o planejamento e execução das AOEB, dificuldades e percepções dos auditores, bem como lógicas que permeiam os TCs quando da realização dessas auditorias. Os TCs participantes das entrevistas não são necessariamente os mesmos que responderam aos questionários, pois para o questionário, foram convidados todos os TCs regionais para participar da pesquisa, enquanto para as entrevistas, foram convidados apenas os 21 TCs que realizaram AOEB no

período de 2018 a 2023 (quadro 15). Obteve-se, nas entrevistas, a participação de 17 TCs representados por 23 auditores. Ressalta-se que, ao longo dessa seção, os TCs não serão identificados devido aos cuidados éticos da pesquisa que previu a não identificação dos entrevistados.

Todos os 23 auditores entrevistados são de carreira e possuem experiência entre dois a 43 anos no TC que atualmente trabalham. A forma como os TC se organizam para realizar AOEB não é uniforme (quadro 8). Foram levantados seis tipos de organização das equipes: (1) há Tribunais que possuem equipes direcionadas para AO e então estas equipes realizam auditoria em diversos temas; (2) outros trabalham com equipes específicas para fiscalização da educação básica e então realizam auditorias de conformidade, financeira e operacional nessa área; (3) há TCs que têm equipes para auditar áreas sociais e essas equipes realizam todos os tipos de auditoria; (4) outros TCs também dividem equipes para áreas sociais, mas essas equipes apenas realizam AO; (5) há estruturas mais abrangentes, onde todas as equipes realizam auditorias de conformidade, financeira e operacional, sobre todos os temas; (6) e a mais específica, em que as equipes fiscalizam apenas educação básica e estas realizam apenas auditoria operacional. Os tipos 1 e 2 foram vistos com mais frequência.

A segunda linha do quadro 08 traz dados relativos à quantidade de relatórios de AOEB realizados no período de 2018 a 2023 pelos TCs entrevistados. A quantidade de relatórios produzidos por TC variou entre um a sete relatórios. Ao cruzar as informações relativas à quantidade de relatórios de AOEB por TC com os tipos de organização das equipes de auditoria da educação básica, não é possível inferir que todos os TC com equipes exclusivas para AO necessariamente fizeram mais AOEB, como pode ser observado nos TCs 7, 8 que fizeram menos de duas auditorias no período da pesquisa. No mesmo sentido, o tipo 4, relativo a equipes também exclusivas para AO, mas na área social, também realizou menos AOEB no período. Quando se observa os TCs que possuem equipes especializadas em auditoria de educação básica (tipo 2 e 6), nota-se a presença de pelo menos três AOEB no período. Já os TCs que organizam suas equipes para realização de AOEB de forma menos especializada, ou seja, diversos tipos de auditorias e temas, realizaram poucas AOEB, como

observado no tipo 5, mas também grande número de AOEB como o tipo 3. Desta forma, não foi encontrada uma relação entre equipes mais especializadas e maior quantidade de relatórios de auditoria ou menos especializadas e menos auditorias.

Quadro 8: Organização das equipes de AOEB

ID	TC1	TC2	TC3	TC4	TC5	TC6	TC7	TC8	TC9	TC10	TC11	TC12	TC13	TC14	TC15	TC16	TC17
Relatórios (qtd.)	3	3	7	5	1	5	2	1	2	4	6	3	3	4	2	2	4
Tipo 1	x	x					x	x		x	x			x			
Tipo 2				x		x						x	x				
Tipo 3			x						x								
Tipo 4					x												
Tipo 5															x	x	
Tipo 6																	x

Tipo 1: Há equipes específicas para AO e estas realizam auditorias em diversos temas.
Tipo 2: Há equipes específicas para fiscalização da educação básica. Essas equipes realizam auditorias de conformidade, financeira e operacional.
Tipo 3: Há equipes específicas para atuar com temas sociais e essas equipes realizam auditorias de conformidade, financeira e operacional.
Tipo 4: Há equipes específicas para atuar com temas sociais e essas equipes realizam apenas auditorias operacionais.
Tipo 5: Todas as equipes realizam auditorias de conformidade, financeira e operacional, sobre todos os temas.
Tipo 6: Há equipes para fiscalizar apenas educação básica e estas realizam apenas auditoria operacional.

Fonte: elaborado pela autora

Os TCs são independentes e organizam suas atividades administrativas e normativas de diferentes maneiras (Hidalgo; Canello; Lima-De-Oliveira, 2016). Isso também foi notado na organização das equipes que realizam AOEB, havendo TCs com equipes especializadas em auditorias operacionais, outros em áreas sociais, incluindo a educação, mas há também TCs em que as equipes possuem atividades mais amplas, sem especialização em um tipo específico de auditoria ou tema. Essa diversidade levanta a seguinte reflexão: Quais os impactos das equipes especializadas na qualidade da auditoria operacional? A pesquisa de Lino e Aquino (2017), que explora a diversidade da configuração dos TCs regionais, aponta no sentido de que o tamanho e especialização de equipes, combinado com outros fatores, estariam associados à qualidade de auditoria dos TCs regionais. No entanto, pesquisas futuras seriam necessárias para responder o quanto a especialização das equipes por tipo de auditoria ou tema poderia afetar a qualidade da auditoria.

No momento em que foram perguntados sobre as principais atividades desempenhadas quando da participação da AOEB, os auditores no geral relataram práticas associadas ao Manual de Auditoria Operacional do TCU e ISSAIs, como realização de matriz de planejamento, matriz de achados, relatório prévio, avaliação de comentários do gestor, envio do relatório para julgamento e monitoramento das auditorias. Também foi frequente o relato de que AOEB é algo novo tanto para o TC, quanto para os auditados e que muitas vezes os auditados não entendem que a AO tem objetivos diferentes da auditoria tradicional.

Nesse sentido, grande parte dos auditores relatou a importância de explicar bem o propósito da auditoria operacional para os gestores, que se trata de uma auditoria que visa melhorar a gestão, encontrar pontos de melhoria e que não tem como objetivo encontrar irregularidades. Alguns auditores percebem que os auditados têm como padrão uma conduta defensiva quando recebem contato ou visita do TC quando da realização de AO, pois estes acreditam que os auditores estão procurando irregularidades para então penalizar. Boa parte dos auditores relatou que quando os gestores entendem o propósito da AO, eles mudam sua conduta, ficando mais abertos à auditoria e também para contribuir. No entanto, parte relatou que em algumas situações os gestores não ficam totalmente receptivos, pois ainda no fundo acreditam que o TC poderá penalizá-los. Houve também a descrição da dificuldade do auditado de enxergar o Tribunal atuando no caminho da auditoria de desempenho, dado que há uma carência no entendimento do objetivo da AO, bem como uma imagem forte do TC como fiscalizador de conformidade. O quadro 9 demonstra as reações dos auditados à AOEB percebidas pelos auditores.

Quadro 9: Reações do auditado à auditoria operacional percebidas pelo auditor

Sentimos que o gestor se mostra aberto a colaborar quando eles percebem que o propósito da auditoria não é de conformidade (TC2).

No geral, sentimos que os auditados são mais abertos e colaborativos quando fazemos AO, quando comparado à auditoria tradicional (TC3).

Normalmente quando começamos a AO, notamos que o auditado fica com medo, mas quando explicamos que é uma AO, eles geralmente ficam mais tranquilos (TC4).

Quando explicamos que a auditoria era operacional, a gente percebeu que houve uma abertura, mas ao mesmo tempo ainda com desconfiança por medo de punição (TC5).

Após explicarmos sobre a AO, os auditados ficam mais abertos, mas ainda tem uma dificuldade. Nós sentimos que o auditado ainda fica meio segurando informação com medo de sair algo relacionado a inconformidade e isso ser apontado (TC7).

Os auditados não estavam acostumados no início com AO então no começo foi meio difícil esse convencimento de que AO é diferente de conformidade. A construção foi demorada, os auditados ficavam na defensiva e não queriam demonstrar as fragilidades com receio de penalização. Apenas no final da auditoria, quase 1 ano depois, o auditado se soltou um pouco mais, mas não foi 100% (TC9).

Os auditados ficam “armados” quando nos recebem, mas quando explicamos que se trata de AO e seus objetivos, os gestores ficam mais abertos (TC10).

A AO ainda é um “bicho de sete cabeças” para os auditados. Então explicamos detalhadamente sobre a AO e a partir daí os auditados se desarmam e começam a participar e ficam receptivos. Isso é necessário pois o TC tem a fama de “cão de caça” (TC11).

Notamos uma diferença gritante de abertura do auditado quando falamos que é AO, que está lá para colaborar, mas os auditados ainda não ficam 100% abertos porque ninguém gosta de ser auditado (TC13).

Vemos diferença de abertura dos auditados quando a auditoria é operacional, pois quando fazemos auditoria de conformidade, tem situações que eles podem perder até o cargo dependendo do que encontrarmos (TC15).

Depois que o gestor entendeu o que é a AO, percebemos que ele se abriu mais, conversou, disse realmente a realidade da escola, porque percebeu que era um outro tipo de trabalho (TC16).

Se não explicamos e convencemos o auditado sobre o que é uma AO, o auditado tende a resistir (TC17).

Tivemos auditorias que a Secretaria de Educação foi aberta e enviou a documentação requisitada, mas também teve auditoria em que o município estava tendo muito problema político, havia uma tensão no município, e nessa situação percebemos que o auditado dificultou a auditoria (TC12).

A imagem do TC é muito ligada a prestação de contas então o auditado não consegue enxergar facilmente esse outro lado do TC. Então precisamos desmistificar essa imagem (TC16).

O TC ainda tem muito essa imagem de punição, então é preciso explicar muito bem o objeto, mas mesmo assim, os auditados estão tão acostumados com conformidade que eles ainda ficam “com o pé atrás” (TC12).

Os auditados associam muito o TC com auditoria de conformidade. Então quando a gente chegava lá, tinha diretores que pensavam que estávamos lá atrás de prestação de contas ou algo do tipo (TC16).

O fato de o mesmo auditor realizar auditoria de conformidade e operacional é complicado para o auditado. Isso é paradoxal, pois em um momento o auditado vê o auditor fazendo conformidade, e depois vê fazendo operacional dizendo que é pra encontrar melhorias. E aí ele pensa “será que confio nele (a)? diz que é bonzinho (boazinha) que vai me ajudar...” (TC12).

O jurisdicionado tem muita dificuldade de entender sobre a AO, que é feita para apontar os caminhos. O auditado ainda acha que o TC está para apontar os erros (TC7).

Fonte: elaborado pela autora

Os relatos dos entrevistados demonstram que a forma como o auditor conduz a AO e a maneira como o auditado a percebe pode afetar o andamento e o resultado da auditoria,

dependendo se o auditado sente ou não a intenção do auditor de penalizar. Tal entendimento vai ao encontro da pesquisa de Parker, Schmitz e Jacobs (2020) que demonstrou que quando os auditados percebem a abordagem dos auditores como consultora e facilitadora, a sua lógica caminha para a cooperação, porém se o auditado suspeitar de uma abordagem no relatório mais voltada para culpa, a sua lógica então se inclina para adotar uma atitude contestada e não cooperativa.

Essa dinâmica da lógica do auditado, que pode caminhar entre a colaboração e a resistência, é uma situação controversa, dada a atuação majoritária dos TCs na avaliação do cumprimento da legislação orçamentária e da responsabilidade fiscal (Lino; Aquino, 2017). Devido a essa atividade predominante, os auditados parecem ter a imagem do TC como buscador de conformidade, conforme pode se extrair dos relatos dos auditores. Foi relatada por alguns entrevistados a atuação dos auditados “como defesa” na fase onde os comentários do gestor são considerados após a apresentação de achados e na elaboração do plano de ação. Em vez de enviarem apenas os comentários sobre os achados ou encaminharem o plano de ação, alguns gestores encaminharam “defesa” emitida por advogado, o mesmo instrumento utilizado quando dos procedimentos da auditoria de conformidade.

Tem vezes que pedimos plano de ação para implementação das recomendações, mas recebemos “defesa de advogado”. Então notamos que ainda há o entendimento por parte do auditado de que eles precisam se defender (TC2).

Encaminhamos o relatório com achados para o gestor se pronunciar. Muitas vezes o gestor se pronunciava com defesa, com advogado, de forma bem reativa, se confundindo com o processo de auditoria de conformidade, quando era apenas para se pronunciar quanto aos achados (TC5).

Tivemos reunião com a Secretaria de Educação para apresentar os achados principalmente para explicar para eles e evitar que enviassem defesa em vez de comentários do gestor (TC9).

Ainda quando relataram as principais atividades desempenhadas na AOEB, alguns auditores ressaltaram a importância de ter a participação do auditado e boa comunicação ao longo da AO, com o fim de que a auditoria fluísse melhor, com obtenção dos documentos solicitados e implementação das medidas recomendadas. Além disso, houve relatos sobre a

relevância de ouvir o gestor antes de serem emitidas as recomendações, pois muitas vezes a auditoria poderá propor algo “muito idealizador” que não condiz com a realidade da gestão e então as recomendações não serão implementadas.

Realizamos reuniões com intenção de trazer o gestor como parceiro, pois se não trouxermos o gestor como parceiro para fazer uma melhoria, se não conquistamos o gestor para que atue no movimento da fiscalização, a mudança dificilmente acontece, pois ele é quem tem o poder de implementar a mudança. Isso também vale para obter documentação nas auditorias. Sentimos que o gestor não contribui quando não fazemos esse trabalho (TC1).

O contato com o gestor é constante porque o gestor precisa entender o propósito da auditoria caso contrário ele não compra a ideia. Temos que demonstrar para o gestor que ele terá ganho. Quando o gestor compra a ideia, nós sabemos que tem chance das medidas serem implementadas, caso contrário o gestor vai cruzar os braços. Então a gente dá voz pro auditado (TC14).

A gente tem que esclarecer bem sobre a auditoria e ter esse trabalho de conquista porque o gestor pode se sentir muito fiscalizado e deixar de colaborar com documentação, por exemplo. Então a gente faz toda uma introdução, conversa. E aí quando eles compram a ideia, quando a gente vende a ideia para eles, melhora demais, sabe? Inclusive tem uns auditores nossos que às vezes chegam lá sério demais e complica a auditoria. Os gestores podem não nos ajudar. Então é importante ter esse trabalho porque isso impacta o resultado da auditoria (TC15).

Nossos relatórios anteriores eram muito idealistas. Até para monitorar era difícil, mas nós pontuamos nas reuniões com os gestores que precisamos deles, dos professores, porque não adianta sugerir algo no relatório que não vai ser implementado, que não vai ser possível (TC13).

Já pegamos recomendações e determinações em relatórios que foram inexecutáveis, deixamos o gestor numa situação muito difícil, foi pedido “o mundo”. Então a gente tem que se colocar no lugar do gestor quando vai recomendar (TC15).

Não podemos cobrar o que o gestor não pode cumprir. Muitas vezes os padrões de qualidade pedem algo que não é possível o município ter (TC17).

Pesquisas indicam que esse trabalho de comunicação entre o auditor-auditado, ilustrado numa lógica de cooperação, pode afetar a forma como o auditado enxerga a auditoria, bem como pode aumentar o grau de implementação das recomendações. Morin (2014) demonstrou uma tendência de os auditados considerarem a AO mais útil e eficaz em situações onde os auditores operacionais adotam uma abordagem colaborativa ao interagir e se comunicar abertamente com eles. De forma complementar, o estudo de Reichborn-Kjennerud e Johnsen (2015) mostrou que se os auditados percebem as avaliações

como úteis, há chances de que os relatórios contribuam para melhorar o desempenho da entidade auditada. Parker, Schmitz e Jacobs (2020) demonstraram que quando os auditados vêem as recomendações como atraentes e praticáveis, estes parecem mais propensos a aceitar a AO como contribuição para organização e sua lógica inclina-se para adotar as recomendações feitas pela auditoria. Por outro lado, os auditados tendem a empregar estratégias de resistência quando seus comentários sobre os achados e recomendações na AO não são considerados pelos auditores (Reichborn-Kjennerud; Johnsen, 2015; Reichborn-Kjennerud; Vabo, 2017). Indo além, os auditados parecem se sentir motivados a manter as recomendações dos auditores no topo da lista de prioridade quando há uma relação de ganha-ganha, na qual as recomendações dos auditores estão em harmonia com as vontades da instituição auditada e pode ser usada para promover as suas próprias agendas (Morin, 2014; Reichborn-Kjennerud; Johnsen, 2015).

No entanto, essa questão da influência e da relevância da auditoria discutida pela literatura, a qual pode ser alcançada pela aproximação do auditor e o auditado, traz também uma tensão com relação à independência do auditor. Isso porque o envolvimento dos auditores numa capacidade consultiva pode resultar na erosão da sua independência, devendo os auditores encontrar um equilíbrio entre apoiar a implementação de um quadro de responsabilização pelo desempenho e manter a sua independência para que possam expressar as suas opiniões sem medo (Rana *et al.*, 2021).

Quando perguntados sobre as dificuldades enfrentadas quando conduziram AOEB, foram relatadas adversidades relacionadas ao ambiente externo (quadro 10) e interno (quadro 11). Os empecilhos externos ao TC majoritariamente estão ligados à relação com o auditado, como dificuldades para conseguir documentação; resistência do gestor; falta de entendimento sobre AO; e problemas na implementação das sugestões devido a descontinuidade de gestão. Esses conflitos relatados na relação auditores-auditados podem ser devidos ao emprego de lógicas institucionais concorrentes, conforme apontam Parker, Schmitz e Jacobs (2020). Segundo os autores, estudos anteriores demonstram que os auditores pareciam ser positivos sobre o crescimento e a prática de AO para melhorar o desempenho do setor, mas os

auditados muitas vezes apresentaram percepções opostas, que pareciam ser no sentido de proteger suas organizações de críticas e exposição pública.

As dificuldades internas (quadro 11) foram relativas a Conselheiros, gestão e Auditores; baixo quantitativo de equipe para desempenhar AOEB; curto tempo para execução dessas auditorias; falta de preparo das equipes sobre AO e temas da educação; dificuldades para lidar com a complexidade de temas da educação e emitir recomendações factíveis; sistemas; e formulação interna de índices. As dificuldades percorridas quanto à falta de conhecimento das equipes para conduzir AO e dificuldades com o tema da educação podem ser devido aos diferentes tipos de estruturas das equipes demonstrado no quadro 7, em que há equipes mais especializadas e outras mais abrangentes, bem como ausência de treinamento conforme relatado por alguns entrevistados. A dificuldade mais frequente foi sobre o quadro reduzido de equipe para realizar essas auditorias. Houve muitos relatos de que o prazo era curto, enquanto outros complementam que o TC quer números, mas AO é mais demorada. Muitas das dificuldades relacionadas a Conselheiros, gestão e Auditores tiveram ligação com as respostas à pergunta onde se abordou a percepção do auditor com relação ao TC estar aberto/disposto a realizar AOEB (quadro 12).

Quadro 10: Dificuldades relacionadas ao ambiente externo

Os auditados demoram para enviar os documentos solicitados (TC3, TC5, TC11).

Conseguir documentos, pois os auditados dificultavam acesso a tais documentos (TC13).

Nem sempre o auditado envia as informações ou documentos corretos (TC15).

Resistência dos auditados, pois estes ainda achavam que o TC iria fazer auditoria de conformidade (TC16).

Falta de entendimento do auditado sobre a AO (TC9).

Falta de interesse do gestor em contribuir com as avaliações (TC6).

Nem sempre o gestor tem tempo para participar das auditorias (TC14).

Descontinuidade de gestão por parte da Secretaria de Educação (TC9).

Troca de gestão dos auditados, pois é difícil acompanhar as recomendações realizadas pelo TC. Os gestores alegam que eles não são responsáveis por realizar tais situações que foram recomendadas em gestões anteriores (TC10).

Falta de comprometimento da gestão auditada em realizar o plano de ação porque muitas vezes a gestão está próxima de finalizar (TC5).

No nível municipal, há baixo grau de institucionalidade dessas administrações. As competências não são bem definidas. Isso representa um desafio analítico (TC6).

Os dados do sistema dos auditados não são muito confiáveis (TC13).

Acesso a certos dados nos sistemas por conta de dados sensíveis por se tratar de crianças e adolescentes (TC3).

Dificuldade logística: as escolas são muito distantes (TC11 e TC17).

Dificuldade em conseguir agenda com especialistas da educação (TC15).

Fonte: elaborado pela autora

Quadro 11: Dificuldades relacionadas ao ambiente interno

Discurso do desempenho da educação é importante e muito falado, mas na verdade não há prioridade e incentivo pelos Conselheiros na execução de AO (TC2).

Há situações em que a equipe técnica apresenta a matriz de risco contendo os municípios e o Relator não concorda e prefere fazer auditoria em outros (TC17).

Quando começamos a fazer AOEB, houve resistência bem grande no TC. A instituição queria fazer, mas muita gente lá dentro não queria. Ouvi muito “AO não serve para nada”. Essa resistência veio muito de auditores que trabalham há muito tempo no TC e também estava tendo uma briga na "parte mais alta", alguns queriam, outros não (TC4).

Não temos um Conselheiro temático para educação. Então não há muita sensibilidade para o tema, o que prejudica algumas ações (TC9).

A cultura da AO é nova para nós auditores. Então devido a gestões passadas quererem números e a AO tomar tempo, nem todas as gestões eram simpáticas à AO (TC9).

Às vezes há muita dificuldade no monitoramento pela pouca quantidade de pessoal (TC2).

Composição de equipe. É difícil conseguir pessoas para trabalhar com AO (TC6).

Equipe pequena (TC8, TC9, TC15, TC16 e TC17).

Equipe reduzida para desenvolver o trabalho de AO, então muitas vezes não é possível aprofundar no tema (TC 13 e TC7).

Tempo curto (TC8, TC15, TC16).

O tempo curto que o TC quer pra fechar as AO, isso faz com que o auditor tenha que muitas vezes acelerar as etapas. O TC buscava quantidade e prazo, o que entra em descompasso com a AO (TC14).

Tempo para realizar a AO. O TC pede celeridade, mas esse tipo de auditoria toma mais tempo. Eles não compreendem que a AO demora mais (TC12).

O TC olha muito quantidade, mas a AO é mais extensa (TC10).

Temas complexos. É necessário estudar muito para entender o objeto, mas ao mesmo tempo o prazo muitas vezes é curto (TC15).

Tema da educação novo e muito complexo (TC9).

A estrutura de avaliação continua muito pequena. Não temos corpo técnico muito capacitado para AO (TC12).

Como o corpo técnico é dedicado eventualmente a AO, então o conhecimento adquirido em AO se perde ao longo do tempo (TC6).

No início, havia falta de preparo para realizar AO, pois não havia ninguém com experiência e não houve capacitação. A própria equipe teve que se autocapacitar (TC10).

Ausência de capacitação no início, tanto na parte da AO quanto nos assuntos relacionados à educação que são complexos (TC14).

No começo, emitimos recomendações muito idealistas, que eram inviáveis de serem implementadas pelos auditados (TC13).

Não é fácil recomendar, pois muitas vezes podemos determinar algo inexecutável (TC15).

Não há um sistema de auditoria e a fase de relatório é demorada (TC17).

Dificuldade para montar um indicador global, que contemple vários indicadores com os municípios e escolas para podermos ir direto ao ponto do problema (TC1).

Fonte: elaborado pela autora

Parte dos entrevistados vêem o TC atuando de forma aberta e interessada com relação à AOEB (TC3, TC4, TC10, TC11, TC13, TC14, TC15), demonstrando que, em alguns TCs, os auditores vêem o fortalecimento da auditoria operacional da educação básica. Outra parte também verifica o interesse do TC para realizar AOEB (TC5, TC7, TC8, TC16), mas relata que o próprio Tribunal ainda não compreende bem o objetivo e benefícios da AO (TC5, TC7), havendo quem veja essa auditoria de forma depreciativa, como apenas “uma conversa ou papinho com o gestor” (TC5), a falta de compreensão de que AO é mais longa (TC7), a utilização de muito tempo para prestação de contas, não sobrando tempo para AO (TC8) e equipe reduzida (TC16).

Também houve outra parte (TC2, TC6, TC9, TC12, TC17) que percebe pouco interesse do TC em realizar AOEB, havendo relatos de que falta apoio dos Conselheiros porque estes pensam que AO demora muito (TC12), bem como reserva de alguns setores

também quanto ao tempo para realizar essa auditoria (TC9); o TC prioriza quantidade, o que é oposto a AO (TC12); clivagem entre o Conselho e a parte técnica, em que a parte técnica pretende demonstrar a fragilidade da administração e o Conselho, num contexto em que a política eleitoral é disputada, não tem o interesse de fazer com que isso seja explorado (TC6); ausência de ambiente receptivo à AO (TC6, TC12); percepção de que o TC tem mais uma obrigação de fazer AO devido a demandas externas do que crença ou disposição em realizar (TC9, TC12); cultura sancionatória por colegas auditores (TC9) e falta de entendimento deles sobre AO (TC12); a maioria dos Conselheiros querem conformidade e corrupção (TC12); metade dos Conselheiros avalia a AO como importante, mas a outra metade prioriza conformidade (TC17).

As respostas indicam que, em alguns TC, há um certo desarranjo entre os auditores e o grupo da gestão do TC. Trechos como “o relator não concorda”, “falta de apoio por parte de conselheiros”, “clivagem entre o conselho e a parte técnica” nos relatos abaixo ilustram essa situação.

Há situações em que a equipe técnica apresenta a matriz de risco contendo os municípios e o Relator não concorda e prefere fazer auditoria em outros (TC17)

Sinto falta de apoio por parte de Conselheiros, que argumentam que deveria não ser seguidos as normas de AO, pois demora demais (TC2)

Dentro do corpo técnico há visões diferentes de como se deve trabalhar, mas também existe uma clivagem entre o conselho e a parte técnica. Não vejo no TC um espaço especial receptivo para AO da educação básica, nem de outra área. Até porque isso representaria um risco para os agentes políticos envolvidos. Se a auditoria preza em demonstrar fragilidades da administração e há um contexto em que a política eleitoral é disputada, então o conselheiro que é ligado nesse lado não tem o interesse de fazer com que isso seja explorado (TC6).

Essas respostas vão ao encontro da pesquisa de Lino e Aquino (2020a) que demonstra a existência de duas lógicas coexistentes e conflitantes nos TCs: a lógica elite-patrimonialista e a lógica técnico-profissional. A primeira é formada por pessoas que estão em busca da maximização ou manutenção de ganhos políticos, econômicos ou culturais através de barganhas interpessoais; enquanto a segunda visa proteger o interesse público e otimizar o gasto de recursos pelos governos de forma objetiva e impessoal. Essas lógicas não estão atreladas a atores específicos como Conselheiros ou auditores, no entanto a pesquisa apontou

uma preponderância da lógica elite-patrimonialista em posições de maior poder dentro da organização, como cargos de chefia, posições comissionadas e Conselheiros. Lino e Aquino (2020) demonstraram que as práticas da lógica elite-patrimonialista influenciam negativamente a independência destas organizações, sendo um dos motivos a redução da capacidade de auditoria.

As respostas também demonstram uma resistência, em alguns TCs, para realização da AOEB (segundo e terceiro bloco do quadro 12). Essa resistência vem desde a parte técnica, representada pelos auditores, até a gestão do Tribunal. É importante entender que os TCs têm como principal trabalho a verificação da legalidade (Lino; Aquino, 2017) e por isso carregam a lógica legalista em sua essência. No entanto, tem havido pressões externas para inclusão e fortalecimento da lógica gerencialista seja por meio da inclusão na CF/1988 da avaliação dos aspectos operacionais, das demandas da sociedade por melhores resultados na administração dos recursos públicos (Arantes, *et al.*, 2010; Cavalcante; Lotta; Oliveira, 2018) ou devido a organizações como a Atricon que implementou a medição do desempenho dos Tribunais de Contas, incluindo a avaliação da realização de auditorias operacionais⁸. Assim, conforme explicam Besharov e Smith (2014), a interação entre uma lógica fundamental para o funcionamento da organização com outra lógica periférica pode resultar em conflito e resistência.

Quadro 12: Percepção dos auditores quanto à abertura/disposição do TC para realizar AOEB

Percepção positiva

Na educação, o foco do TC é mais operacional, a conformidade é a exceção. Eles verificam aspectos de conformidade também nas auditorias operacionais, como aspectos mínimos e básicos de legalidade de contratos, mas o foco é fazer auditoria de operacional (TC3).

Eles têm se mostrado mais abertos para esse tipo de auditoria principalmente na área social (TC4).

O trabalho é relevante e tem peso. O TC tem fomentado e tem sido uma prioridade. Os colegas de auditoria também vêem assim (TC10).

⁸ MMD-TC - Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas
http://qatc.atricon.org.br/ano_mmd_tc/mmd-tc-2024/

O TC está bem aberto para educação e apesar de não terem feito AO nesses últimos anos, eles pretendem novamente retomar (TC11).

Sim. Isso depende de cada gestão. Tem gestão que se interessa mais, outras menos, mas atualmente o TC está mais interessado em fazer mais operacional do que conformidade (TC13).

Sim. A educação é prioridade dessa nova gestão. O TC está indo para uma política mais pedagógica (TC14).

Sim. O TC tem feito AO e a educação é um dos temas demandados (TC1).

Sim. Só esse ano estou fazendo duas (TC15).

Percepção positiva a neutra

No geral sim, mas a equipe de auditoria gasta muito tempo analisando prestação de contas aí não sobra muito tempo para operacional (TC8).

Ainda há esforços no sentido de enxergar benefícios da AO, que requer mais tempo, então é um investimento maior. Sinto que o TC está apostando, mas ainda não está claro os benefícios que essa auditoria traz. O setor tem tentado mostrar os benefícios. No entanto, outros enxergam de forma depreciativa, como “é só uma conversa com o gestor”, “um papinho” (TC5).

Sim, mas falta a gestão do TC e direção entender o objetivo da AO, pois ainda há uma grande confusão porque muita gente ainda acha que temos que fazer AO e fazer uma “devassa” no auditado. Eles falam “você fizeram apenas um relatório o ano todo?” Eles não entendem que a AO é mais longa (TC7).

Sim, mas falta tempo e equipe para operacionalizar (TC16).

Percepção neutra a negativa

Sinto falta de apoio por parte de Conselheiros, que argumentam que deveria não ser seguidos as normas de AO, pois demora demais (TC2).

Dentro do corpo técnico há visões diferentes de como se deve trabalhar, mas também existe uma clivagem entre o conselho e a parte técnica. Não vejo no TC um espaço especial receptivo para AO da educação básica, nem de outra área. Até porque isso representaria um risco para os agentes políticos envolvidos. Se a auditoria preza em demonstrar fragilidades da administração e há um contexto em que a política eleitoral é disputada, então o conselheiro que é ligado nesse lado não tem o interesse de fazer com que isso seja explorado (TC6).

O TC está aberto até certo ponto, pois ainda existe uma reserva de determinados setores em relação ao tempo que se leva para AO, se realmente dá resultados. Ainda existe muito uma cultura sancionatória, principalmente pelos colegas auditores. Escutamos coisas do tipo “ah vocês vão só recomendar, isso não serve para nada”. Mas acreditamos que com o fortalecimento da cultura da AO, isso irá melhorar, pois é um processo (TC9).

Tem um movimento do TC de fazer AO, mas percebo que é mais uma pressão porque todos fazem e é o medo de perder o caminho do que realmente uma crença na AO. Isso porque temos que fazer AO, mas nossas ferramentas de trabalho não são feitas e preparadas para AO, elas estão formatadas para auditorias tradicionais. Temos muita dificuldade de lidar com o próprio sistema para poder lidar com AO. Isso também porque na diretriz diz que tem que se priorizar AO, mas há poucas pessoas alocadas para esses trabalhos (TC9).

Na minha visão, o TC tem mais uma obrigação de realizar AO do que realmente disposição em realizar. Por exemplo, O MMD-TC diz que tem que ter AO, então vamos ter, mas não vejo “nossa.....”. E os próprios conselheiros, nem todos os conselheiros estão abertos a AO. Muitos ainda querem ver conformidade, corrupção etc, não que isso não seja importante, mas já temos feito ao longo dos anos esse trabalho. Então por que não investir em AO? Os próprios colegas de outros departamentos não sabem muito sobre AO. Colegas às vezes dizem “nossa, vocês não trabalham muito, fizeram apenas 2 processos o ano todo”. Infelizmente ainda não há um ambiente propício para a AO. O TC nos últimos meses tem priorizado quantidade, o que é oposto a AO (TC12).

Existe um segmento que sim, mas vamos dizer, metade avalia que AO é importante, mas a outra metade ainda pensa que conformidade é prioridade para o TC. Mas tentamos mostrar que a resposta da sociedade para o TC é muito maior quando fazemos AO (TC17).

Fonte: elaborado pela autora

Nesta seção foram abordados aspectos relacionados às interações dos auditores com auditados quando da condução de auditoria operacional da educação básica, suas dificuldades e percepções na instituição com relação a essa auditoria, bem como foram realizadas algumas reflexões quanto às lógicas institucionais envolvidas. A seguir, com o fim de explorar as lógicas presentes nas AOEB, serão analisadas as práticas materiais por meio de padrões e discursos (Thornton; Ocasio, 1999) constantes nos relatórios dessas auditorias.

5.2. Lógicas nas Auditorias Operacionais da Educação Básica

A análise a seguir contará com dados de 74 relatórios de auditoria operacional da educação básica emitidos entre 2018 e 2023 por 21 Tribunais de Contas. Serão analisadas as lógicas constantes nessas auditorias com base no *framework* demonstrado no quadro 1. As lógicas institucionais influenciam o papel que os auditores decidem usar (Reichborn-Kjennerud, 2014). Assim, o quadro 13 traz o *framework* proposto, de forma resumida, com os papéis do auditor e sua lógica respectiva.

Quadro 13: Papel do Auditor x Lógica Institucional

Lógica institucional	Lógica legal	Lógica gerencial
Papel do auditor		
Juíz	x	
Contador Público	x	

Consultor	
Gerencial	x

Fonte: elaborado pela autor

Inicialmente, a pesquisa demonstra que 21 dos 32 TCs realizaram auditoria operacional na educação básica no período de 2018 a 2023, representando 65% dos TCs regionais do Brasil (quadro 14).

Quadro 14: Tribunais de Contas que realizaram AOEB de 2018 a 2023

TC-DF	x	TCE-GO	x	TCE-PI		TCE-SE	
TCE-AC		TCE-MA		TCE-PR	x	TCE-SP	x
TCE-AL		TCE-MG	x	TCE-RJ	x	TCE-TO	x
TCE-AM	x	TCE-MS	x	TCE-RN	x	TCM-BA	
TCE-AP		TCE-MT	x	TCE-RO	x	TCM-GO	x
TCE-BA	x	TCE-PA		TCE-RR		TCM-PA	x
TCE-CE	x	TCE-PB	x	TCE-RS	x	TCM-RJ	
TCE-ES	x	TCE-PE	x	TCE-SC	x	TCM-SP	

Fonte: elaborado pela autora

Esses primeiros resultados demonstraram a não realização de AOEB por 35% dos TCs, ratificando o entendimento de que o Brasil ainda se volta mais ao processo e à verificação formal do cumprimento de prescrições legais, como o cumprimento da legislação orçamentária e de responsabilidade fiscal (Lino; Aquino, 2017; Marques Neto, 2009). Santiso (2007) também pontua que não há priorização da AO na América Latina, devido à cultura legalista de controle ainda prevalecente, havendo privilégio do cumprimento formal das regras legais em detrimento da prestação de contas substantivas com objetivos gerenciais. Para Marques Neto (2009), a análise do cumprimento de prescrições legais em detrimento da análise do impacto das medidas adotadas, da efetividade dos resultados, caracteriza-se o déficit de responsividade. No mesmo sentido, Britto (2014) traz a reflexão de que a auditoria tradicional, basicamente de controle da legalidade dos atos administrativos, não é, por si só, considerada suficiente para um amplo controle público das ações e programas

governamentais. Assim, não seria uma substituição da auditoria de conformidade pela operacional, mas sim a complementaridade entre as formas de *accountability* legal e de desempenho (Santiso, 2007).

A seguir, nos quadros 15 e 16, serão apresentadas as ações dos auditores observadas nos relatórios de auditoria operacional em termos percentuais. O quadro 15 ilustra os objetivos da auditoria, enquanto o 16 apresenta as principais ações extraídas das conclusões. Em um mesmo relatório podem ter sido observadas mais de uma ação. Deste modo, os percentuais nos quadros 15 e 16 não totalizam 100%.

Grande parte dos relatórios tinha como objetivo (1) avaliar processos, operações, programas ou controles (94,59%). Isso indica que a maioria dos relatórios tinha como objetivo questões gerenciais (Gomes, 2002). Em seguida, outro objetivo que se destacou foi o (2) monitoramento de ações anteriormente solicitadas após a realização de AO (10,81%). Esse monitoramento tem o potencial de auxiliar os auditados a melhorar os resultados da ação governamental, pois a expectativa de controle criada pelo exercício sistemático do monitoramento, e a interação com os gestores responsáveis, contribui para melhorar a eficácia da auditoria (Brasil, 2020c).

Quadro 15: Objetivos da auditoria (N = 74)	%	N
1 Avaliar processos, operações, programas, controles	94,59%	70
2 Monitorar aplicação de plano de ação/recomendação proposto em auditoria operacional anterior	10,81%	8
3 Verificar se leis ou regulamentos foram cumpridos	5,41%	4
4 Levantar obstáculos/deficiências das ações governamentais com o fim de atingir seus objetivos	4,05%	3
5 Levantar boas práticas para possível replicação em outros municípios	4,05%	3
6 Avaliar se plano de ação proposto pela gestão é adequado	2,70%	2
7 Avaliar comentários dos gestores quanto a achados de auditoria	1,35%	1
8 Avaliar a eficácia, eficiência e economicidade de ações	1,35%	1
9 Melhorar o desempenho do ente auditado	1,35%	1

Fonte: elaborado pela autora

Foram levantados outros objetivos de auditoria que demonstraram motivos além da isolada avaliação da ação ou política. Tais objetivos foram encontrados em menor frequência e trazem o objetivo da auditoria relacionado a auxiliar o auditado a alcançar seus objetivos e melhorar seus resultados, demonstrando a atuação da auditoria no papel de consultor. Esses

objetivos foram relacionados ao (4) levantamento de deficiências ou obstáculos que os auditados enfrentam com o fim de atingir o objetivo governamental (4,05%), o (5) levantamento de boas práticas em municípios que tiveram bons resultados em avaliações externas para possível replicação em outros municípios (4,05%), (6) avaliação se plano de ação proposto pela gestão é adequado suprir as irregularidades ou melhorias sugeridas (2,70%) e a (9) melhora do desempenho do ente auditado (1,35%).

Dos nove objetivos levantados, apenas um foi relacionado aos valores clássicos da burocracia constantes na lógica legalista (3) “verificar se leis ou regulamentos foram cumpridos”, sendo observado em 5,41% dos relatórios. Os demais objetivos trazem características da lógica gerencialistas representadas pela ideia de avaliação ou monitoramento de ações do auditados relacionadas a processos, operações, programas, controles ou auditorias anteriores (1, 2, 7, 8); e auxílio para atingimento de objetivos ou melhoria do desempenho dos auditados (4, 5, 6, 9). Essa análise demonstra que os auditores utilizaram predominantemente o papel de “consultor gerencial” nos objetivos das AOs da educação básica, representado na lógica gerencialista, e executou papel residual de “juiz”, contemplado na lógica legalista.

Quando da análise das conclusões dos relatórios de AO, foram sintetizadas 12 ações e constatações dos auditores (quadro 16). A lógica gerencial, representada pelo papel do auditor como “consultor gerencial”, também se mostrou predominante (1, 2, 3, 6, 7, 8, 10), porém, diferentemente dos objetivos de auditoria, nota-se a presença mais robusta de papéis do auditor ligados à lógica legalista, representados pelo papel de juiz (4, 5, 11, 12), bem como em menor parte, pelo papel de contador público (9).

Quadro 16: Conclusões da auditoria (N = 74)		%	N
1	Detectou que o cumprimento de metas, gestão e controle foram insatisfatórios	77,03%	57
2	Apresentou recomendações com o fim de aperfeiçoar ou implementar ações	77,03%	57
3	Solicitou a apresentação de plano de ação/termo de ajuste de gestão para implementação das recomendações ou determinações elencadas	56,76%	42
4	Apontou o descumprimento de leis, normas e procedimentos	36,49%	27
5	Determinou que medidas/ações fossem tomadas para corrigir impropriedades ou para implementar ações	35,14%	26
6	Descreve os benefícios esperados com a implementação das recomendações	24,32%	18
7	Descreveu boas práticas detectadas	12,16%	9
8	Avaliou a implementação de plano de ação anteriormente proposto	12,16%	9

9	Detectou impropriedades financeiras, contábeis ou de comprovação de despesas	2,70%	2
10	Avaliou a adequação de plano de ação proposto pelo auditado	2,70%	2
11	Emitiu advertência para que leis, normas ou regulamentos sejam observados	1,35%	1
12	Solicitou ressarcimento ao erário diante de despesas não comprovadas ou valores pagos indevidamente	1,35%	1

Fonte: elaborado pela autora

Como pode ser observado no quadro 16, 77% dos relatórios concluíram que o cumprimento de metas, gestão e controles foram insatisfatórios (1) e apresentaram recomendações com o fim de aperfeiçoar ou implementar ações (2). Mais da metade dos relatórios solicitou a apresentação de plano de ação ou termo de ajuste de gestão demonstrando ações que seriam tomadas pelos auditados para implementar as recomendações ou determinações elencadas nos relatórios de auditoria (3). As ações descritas nas linhas 6 (24,32%) e 7 (12,16%) também demonstram a atuação do auditor como “consultor gerencial”, onde buscou mostrar para os *stakeholders* os benefícios esperados ao implementar as recomendações propostas (6) e destacou boas práticas realizadas pelos auditados (7). Em 12,16% das conclusões foi observada a avaliação de implementação de plano de ação anteriormente proposto (8), decorrente de ciclo de auditoria operacional, em que ocorre o monitoramento da implantação ou não de melhorias, sugestões ou determinações anteriormente propostas pelo Tribunal (Brasil, 2020c). Outra ação identificada relacionada à lógica gerencial, porém com menor frequência (2,70%), avaliou a adequação de plano de ação proposto pelo auditado para cumprir com determinações ou sugestões do TC (10).

A quarta ação dos auditores mais observada nas conclusões dos relatórios relaciona-se ao apontamento de (4) descumprimento de leis, normas e procedimentos, presente em 36,49% dos relatórios. Com frequência semelhante (35,14%), apareceram as determinações para que medidas ou ações fossem realizadas para corrigir impropriedades ou implementar ações (5). As ações indicadas nas linhas 2 e 5 do quadro 16 têm finalidades semelhantes no sentido de que situações encontradas sejam aprimoradas, corrigidas ou implementadas. No entanto, essas ações carregam lógicas diferentes, pois a primeira, ao recomendar, demonstra o auditor agindo como “consultor gerencial”, comunicando ações recomendadas aos auditados, enquanto a segunda, ao determinar, o auditor manifesta o “papel de juiz”, sobretudo porque o não cumprimento de determinações dos TCs podem levar os auditados a receberem penalidades como multa (Camargo, 2020).

Com menor frequência, porém também relacionadas à lógica legalista, foram identificadas outras três ações representadas nas linhas 9, 11 e 12. O auditor atuando no papel de “contador público” foi observado em 2,70% das conclusões dos relatórios ao detectar impropriedades financeiras, contábeis ou relacionadas à comprovação de despesas (9). Ilustrando o auditor no papel juiz, 1,35% dos relatórios concluiu pela emissão de advertência para que leis, normas ou regulamentos sejam observados (11) e solicitou ressarcimento ao erário diante de despesas não comprovadas ou valores pagos indevidamente (12).

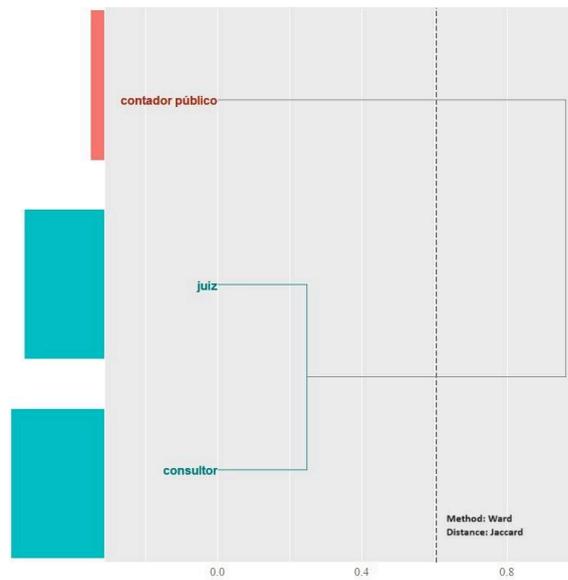
Os resultados demonstraram a coexistência de duas lógicas nas AOEB: a lógica legalista, caracterizada pela atuação do auditor no papel de juiz e contador público, e a lógica gerencialista demonstrada pela atuação do auditor como consultor gerencial. As auditorias operacionais buscam avaliar aspectos como boas práticas de gestão, desempenho e alcance de metas (GOMES, 2002), então a presença do papel de consultor gerencial, presente na lógica gerencialista, era esperada. No entanto, a análise aponta que, mesmo quando os TCs buscaram analisar aspectos de desempenho por meio da auditoria operacional, características das auditorias de conformidade se mostraram bastante presentes, demonstrando que a AO é influenciada pela lógica *core* dos TCs (lógica legalista).

Esse resultado retoma um debate que tem sido destacado na academia, quanto às duas faces que são encontradas no propósito da auditoria operacional: a *accountability*, que seria alcançada ao relatar sobre o uso dos recursos públicos; e a melhoria da performance, que seria alcançada ao auxiliar os gerentes de organizações do setor público na melhoria do desempenho do serviço público (Rana *et al.*, 2021). Nessa situação, os autores (2021) pontuam que haveria um possível *trade-off* entre essas duas faces, pois o foco na *accountability* poderia dificultar melhoria na performance, bem como o foco na performance poderia desviar das preocupações da *accountability*.

Demonstradas as lógicas AOEB por meio da análise dos objetivos e conclusões dos relatórios dessas auditorias, serão apresentadas a seguir análises dessas lógicas detalhando outras especificidades como a frequência dos papéis que os auditores escolheram utilizar, ano e Tribunais de Contas, obtidas com auxílio do *software* KH-Coder com o cruzamento de palavras-chave.

A figura 6 demonstra a frequência dos papéis que os auditores escolheram utilizar. Assim como explorado anteriormente, os auditores exerceram predominantemente o papel de consultor, seguido do papel de juiz e, em menor frequência, o papel de contador público.

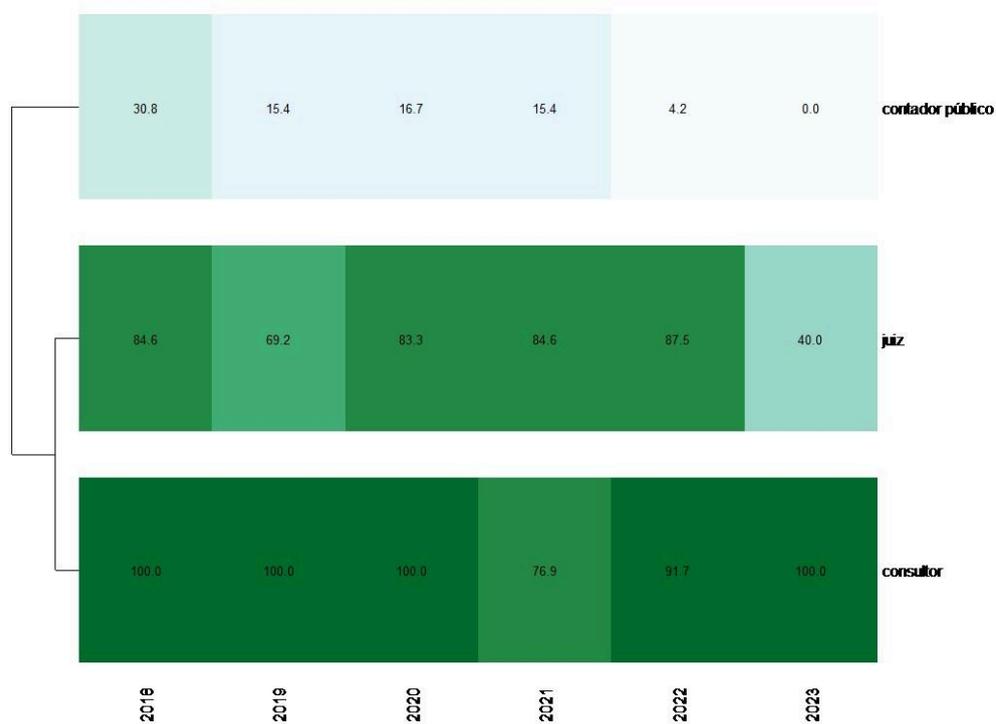
Figura 6: Papéis do auditor - *Hierarchical Cluster Analysis of Codes*



Fonte: KH-Coder

A seguir, demonstra-se os papéis que os auditores exerceram por ano (figura 7). Ao longo do período pesquisado, o papel de consultor gerencialista apresentou-se predominante quando comparado aos papéis de juiz e de contador público. O papel de contador público perdeu força com o passar dos anos, enquanto a auditoria atuando no papel de juiz se manteve estável, exceto nos anos de 2019 e 2023. Observa-se também que em 2021 o papel de juiz superou o papel de consultor, o que pode ser devido às fiscalizações das ações da COVID-19.

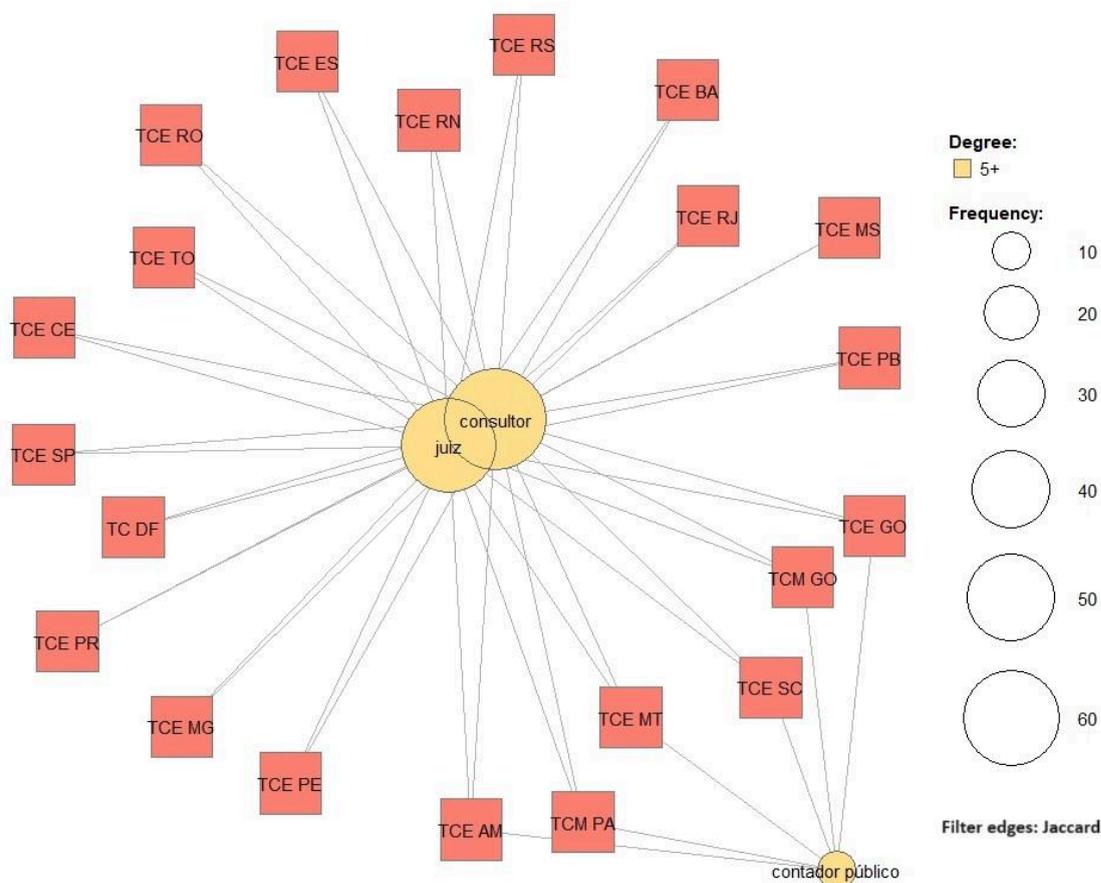
Figura 7: Papéis do auditor (palavras-chave) x ano - *Coding/crosstab*



Fonte: KH-Coder

A figura 8 ilustra os papéis exercidos pelos auditores, apontando a utilização por todos os TCs das funções de consultor gerencialista e de juiz. Adicionalmente, o TCE-AM, TCM-PA, TCE-MT, TCE-SC, TCM-GO e TCE-GO também exerceram a função de contador público.

Figura 8: Papéis do auditor (palavras-chave) x Tribunal de Contas - *Co-occurrence Network of codes*



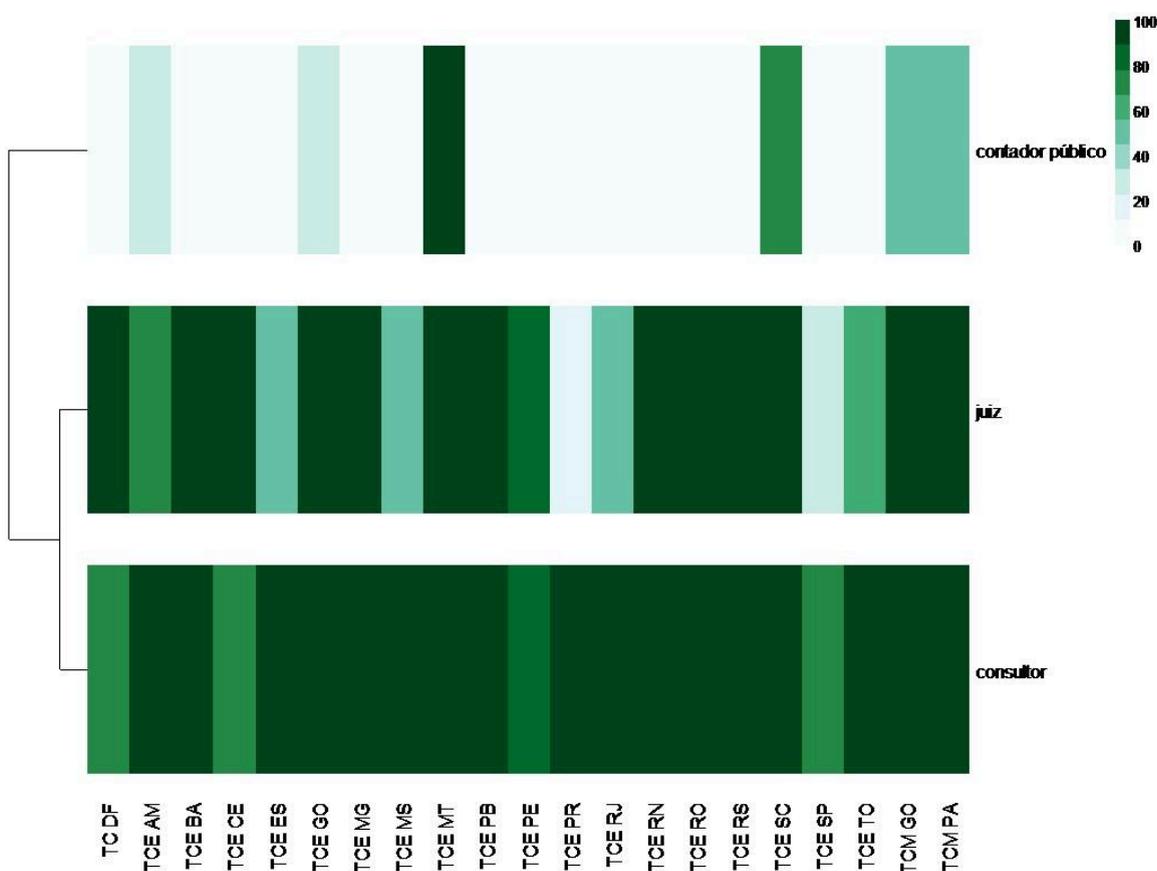
Fonte: KH-Coder

A figura 9 também apresenta os papéis exercidos pelos auditores por TC. No entanto, a figura demonstra que a intensidade do papel exercido pelo auditor difere de um TC para outro. Assim, apesar da lógica gerencialista ser predominante nos relatórios de AOEB, a intensidade das lógicas gerencialista e legalista dos TCs regionais não são uniformes em todo o país. O TCE-MT, por exemplo, demonstrou a atuação do auditor nos três papéis com intensidade semelhante, demonstrando a presença similar da lógica legalista e gerencial em suas AOEB. Por outro lado, o TCE-PR demonstrou prevalência do auditor atuando no papel de consultor gerencialista quando da AOEB, representando predominância da lógica gerencialista naquela instituição.

A forma como essas lógicas se apresentam nas AO pode afetar o produto final dessas auditorias. Isso ocorre porque as auditorias operacionais com o viés gerencialista irão focar

mais nos aspectos de avaliação de desempenho de programas e ações como a melhora de índices, economicidade e eficácia, o que leva a recomendações aos gestores com o fim de aumentar a qualidade da aplicação dos recursos públicos. Já as AO com o viés mais legalista podem levar à predominância do uso de critérios de auditoria de conformidade. A utilização desses critérios desvirtua os objetivos da AO, o que prejudica a avaliação do desempenho da aplicação dos recursos públicos, bem como o levantamento de pontos de melhoria pelos TCs.

Figura 9: Papéis do auditor (palavras-chave) x Tribunal de Contas - *Coding/crosstab*



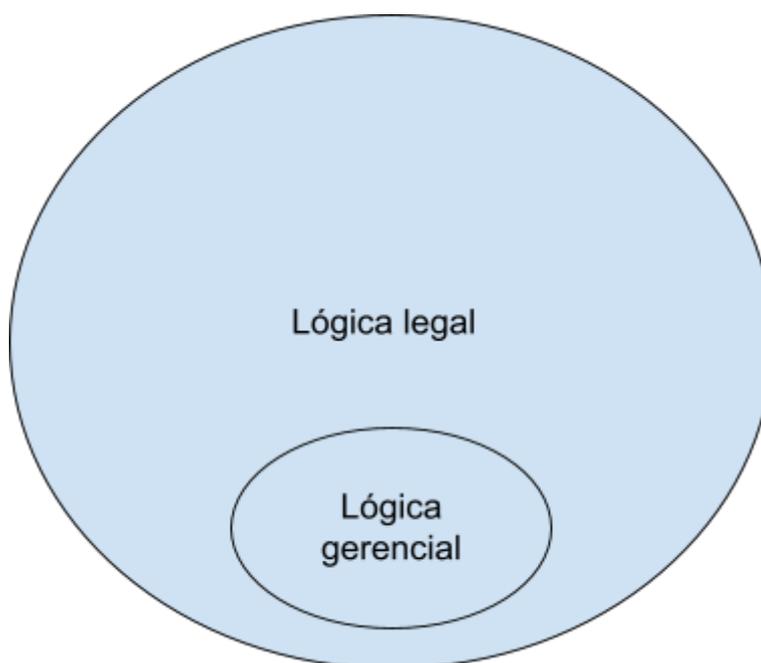
Fonte: KH-Coder

Dado que os trabalhos dos Tribunais de Contas são em sua maioria auditoria de conformidade (Lino; Aquino, 2017), estas instituições possuem predominantemente a lógica legalista. A análise dos relatórios de AOEB demonstrou que mesmo quando o auditor realiza auditorias operacionais, que é movida pela lógica gerencialista, a lógica predominante da

instituição se mostra presente. A demonstração das lógicas legalista e gerencial nos relatórios de AOEB demonstra que os TCs operam com lógicas institucionais coexistentes, pois apesar de buscarem avaliar aspectos de desempenho, sugerirem melhorias, levantarem boas práticas, também buscaram avaliar a legalidade por meio da verificação do cumprimento de leis e regulamentos.

A coexistência dessas lógicas pode ser vista como noção de camadas de lógicas institucionais em que uma lógica diferente é adotada como uma camada adicional de lógica, sem abandonar a anterior (Polzer *et al.*, 2016). Segundo os autores, a noção de camada conceitua o hibridismo de forma que vários elementos são adicionados em cima ou ao lado um dos outros de forma semelhante, de forma que embora haja uma ascensão e queda distintas na proeminência, todos os novos sistemas de crenças baseiam-se fundamentalmente nas anteriores. No caso dessa pesquisa, isso pode ser ilustrado pela lógica legalista.

Figura 10: Lógicas em camadas



Fonte: Elaborado pela autora e inspirado em Grossi, Hancu-Budui e Zorio-Grima (2023).

A identificação dos três papéis exercidos pelos auditores nas AOEB e a análise sobre a escolha realizada demonstraram-se relevantes, pois os papéis escolhidos pelos auditores ao conduzirem AO influenciam o processo da auditoria, os achados, a abordagem dos auditores e

o relacionamento entre auditados e auditores (Abu Hasan *et al.*, 2013; Pierre; De Fine Licht, 2019). Conseqüentemente, os papéis escolhidos pelo auditor têm possibilidade de afetar o resultado da auditoria, já que pesquisas demonstram que a escolha de uma abordagem consultora e facilitadora induz a conduta de cooperação pelo auditado (Parker; Schmitz; Jacobs, 2020) e são fatores que contribuem para o impacto da auditoria operacional (Lonsdale; Wilkins; Ling, 2011). O impacto, neste contexto, pode ser entendido pelo efeito ou influência direta ou indireta que uma EFS pode ter nas práticas, desempenhos e culturas da entidade auditada devido ao seu trabalho de auditoria operacional (Lonsdale, 1999).

6. CONCLUSÕES E PROPOSIÇÕES

Esta pesquisa contribui para o debate sobre a auditoria operacional no setor público e responde aos chamados de pesquisas na área de auditoria operacional em países da América do Sul, bem como de instituições de auditoria que adotam o modelo Napoleônico (Mattei; Grossi; Guthrie, 2021; Rana, *et al.*, 2021).

A pesquisa teve como objetivo analisar como interagem as lógicas institucionais das auditorias operacionais realizadas pelos Tribunais de Contas no contexto da educação básica do Brasil. Para tanto, foram abordados ao longo do estudo os conceitos basilares de lógicas institucionais; as pesquisas de auditoria governamental nessa área; os papéis dos auditores e suas respectivas lógicas; as características e atuação do Tribunais de Contas regionais; literatura relacionada à auditoria operacional, os principais aspectos de como a educação básica é estruturada e financiada; e por fim foram avaliadas as auditorias dos Tribunais de Contas voltadas ao desempenho da aplicação dos recursos públicos na educação básica.

Foi utilizada uma metodologia mista em que foram aplicados questionários para entendimento inicial do funcionamento do objeto da pesquisa nos TCs, posteriormente foram examinados 74 relatórios de AOEB realizados por 21 TCs entre os anos de 2018 a 2023 para análise das lógicas institucionais presentes nessas auditorias e, por fim, foram entrevistados 23 auditores de 17 TCs que haviam participado de AOEB para entender sobre o planejamento e execução dessas auditorias, bem como as dificuldades e percepções dos auditores quando da realização dessas auditorias. A identificação das lógicas presentes nas AOEB foi realizada por meio de duas técnicas de avaliação qualitativa para captação de lógicas descritas por Reay e Jones (2016): *pattern matching* e *pattern deducing*. Parte da análise das lógicas foi realizada por meio do auxílio do *software* KH-Coder.

A pesquisa identificou que a forma como os TCs se organizam para realizar AOEB não é uniforme. Foram levantados seis tipos de organização das equipes, com equipes especializadas em auditorias operacionais, outros em áreas sociais, incluindo a educação, bem como equipes que possuem atividades mais amplas, que realizam todos os tipos de auditorias e temas. Ao cruzar as informações relativas à quantidade de relatórios produzidos de AOEB por TC com os tipos de organização das equipes de auditoria da educação básica, não foi possível inferir uma relação entre TCs com equipes mais especializadas e maior quantidade de relatórios de AOEB ou menos especializadas e menos auditorias. Quanto à diversidade de organização de equipes, esta constatação levanta uma reflexão com relação à qualidade da auditoria, visto que o tamanho e especialização de equipes, combinado com outros fatores, estariam associados à qualidade de auditoria dos TCs regionais (Lino; Aquino, 2017). Assim, pesquisas futuras poderiam examinar quais os impactos das equipes especializadas na qualidade da auditoria operacional.

A pesquisa também identificou que a AOEB é algo novo em alguns TCs e com isso muitos auditados têm dificuldade de entender o objetivo da auditoria operacional principalmente por terem a imagem do TC como agente penalizador. Por outro lado, a pesquisa indica que uma abordagem mais colaborativa por parte do auditor, melhor comunicação com o auditado e envolvimento deste ao longo da auditoria pode ser um caminho possível para maior influência das AOs. Isso ocorre porque a forma como os auditores de desempenho interagem com os auditados e a maneira como os auditados percebem a auditoria podem influenciar no seu resultado (Morin, 2014; Parker; Schmitz; Jacobs, 2020; Reichborn-Kjennerud; Johnsen, 2015; Reichborn-Kjennerud; Vabo, 2017). No entanto, é importante ressaltar que os relatos dos entrevistados apresentam apenas a visão do auditor e essa relação das lógicas do auditor-auditado e o resultado das AO ainda carece de pesquisa no contexto das instituições de auditoria no Brasil. Assim, para melhor entendimento no contexto brasileiro, precisa-se explorar em pesquisas futuras a visão, comportamento, sentimentos e percepções do auditado para melhor compreender as interações das lógicas do auditor-auditado.

Os resultados também apresentaram dificuldades enfrentadas pelos auditores quando conduziram AOEB relacionadas ao ambiente interno e externo ao TC. Em sua maioria, as externas foram ligadas à relação com o auditado, que podem ser devido ao emprego de lógicas institucionais concorrentes por esses atores (Parker; Schmitz; Jacobs, 2020). Já a maioria das dificuldades internas foram relativas ao baixo quantitativo de equipe para

desempenhar AOEB; curto tempo para execução dessas auditorias; desalinhamento entre Conselheiros, gestão e Auditores; falta de preparo das equipes sobre AO e temas da educação; dificuldades para lidar com a complexidade de temas da educação; e emitir recomendações factíveis.

Além disso, os resultados ratificaram a pesquisa de Lino e Aquino (2020a) que demonstra a existência de duas lógicas coexistentes e conflitantes nos TCs - a lógica elite-patrimonialista e a lógica técnico-profissional -, pois foi demonstrado, em alguns TCs, certo desarranjo entre os auditores e o grupo da gestão do TC. Os autores (2020) demonstraram que as práticas da lógica elite-patrimonialista influenciam negativamente a independência destas organizações, sendo um dos motivos a redução da capacidade de auditoria. Assim, estudos futuros poderiam explorar se essas lógicas conflitantes podem também afetar a influência dos TCs no contexto das auditorias operacionais. O estudo demonstrou que parte dos TCs tem fortalecido a AOEB nas rotinas de auditoria, porém também há uma resistência, em outra parte dos TCs, para realização da AOEB, que vai desde a parte técnica, representada pelos auditores, até a gestão do Tribunal. Esse conflito e resistência podem ser explicados pela interação da lógica gerencial, considerada periférica, com a lógica fundamental da instituição representada pela lógica legalista (Besharov; Smith, 2014).

Os resultados da análise documental, representada pela coleta de relatórios de auditoria operacional da educação básica, demonstra que cerca de 65% dos TCs regionais realizaram AOEB no período de 2018 a 2023. Assim, apesar parte dos TC terem realizado AOEB, esse dado ratifica o entendimento de que o Brasil ainda se volta mais ao processo e à verificação formal do cumprimento de prescrições legais, como o cumprimento da legislação orçamentária e de responsabilidade fiscal (Lino; Aquino, 2017; Marques Neto, 2009).

A pesquisa demonstra a coexistência de duas lógicas nas AOEB: a lógica gerencialista, representada pela atuação do auditor como consultor gerencial, e a lógica legalista, caracterizada pela atuação do auditor no papel de juiz e contador público. A coexistência destas lógicas pode ser vista como camadas, onde uma lógica diferente é adotada como uma camada adicional de lógica, sem eliminar a camada de lógica anterior (Polzer *et al.*, 2016). A pesquisa ilustra como as lógicas institucionais influenciam o papel que o auditor decide utilizar, dado que mesmo quando o auditor realiza auditorias operacionais, que é movida pela lógica gerencialista, as funções de juiz e contador público, constituídos na lógica predominante da instituição, se mostraram presentes. No geral, a lógica gerencial se

sobressaiu nos relatórios de AOEB, porém características das auditorias de conformidade se mostraram bastante presentes, demonstrando que as auditorias operacionais são influenciadas pela lógica *core* dos TCs (legalista).

Os resultados também demonstram que o grau de utilização da lógica gerencial e legalista nas AOEB não é uniforme em todo o país. Alguns TCs apresentam um viés mais legalista nas auditorias de desempenho, enquanto outros apresentam predominância dos atributos operacionais. A intensidade de aplicação de cada uma dessas lógicas nas auditorias podem levar a resultados diferentes nas AO. Auditorias com viés gerencialista levam à predominância de recomendações aos gestores com o foco na qualidade da aplicação dos recursos públicos, enquanto as AO com viés mais legalistas levam à predominância do uso de critérios de auditoria de conformidade, desvirtuando os objetivos da AO e consequentemente leva a ausência de avaliação efetiva do desempenho da aplicação dos recursos públicos.

A identificação dos papéis do auditor e análise sobre a sua escolha se mostraram relevantes, dado que os papéis escolhidos pelo auditor afetam a sua forma de abordagem, a condução da auditoria, os achados e a relação com o auditado (Abu Hasan *et al.*, 2013; Pierre; De Fine Licht, 2019). Ademais, os papéis escolhidos pelo auditor demonstra ter possibilidade de afetar o resultado da auditoria, visto que a escolha de uma abordagem consultora e facilitadora pelo auditor induz a conduta de cooperação pelo auditado (Parker; Schmitz; Jacobs, 2020), e é um fator que contribui para o impacto da auditoria operacional (Lonsdale; Wilkins; Ling, 2011).

Essa pesquisa abrangeu apenas as lógicas presentes no ambiente da auditoria, representada pelo corpo técnico de auditores, e teve como limitação a ausência de acesso aos auditados para entender as lógicas que interagem nessa relação auditor-auditado. As variações nas estratégias e abordagens do auditor operacional para o gerenciamento do auditado, e as reações relatadas pelos auditores com relação aos auditados sugerem que as estratégias das duas partes e seus relacionamentos merecem uma investigação mais detalhada. Há uma escassez na literatura sobre as lógicas institucionais presentes na relação auditor-auditado no contexto da América Latina e em instituições de auditoria que adotam o modelo Napoleônico de auditoria. Assim, pesquisas futuras poderiam explorar o engajamento entre o auditor-auditado para entender fatores que possibilitam influenciar o impacto da auditoria operacional. Isso porque os auditores não podem confiar apenas na sua posição de autoridade para efetuar mudanças nas organizações auditadas, pois os auditados estão sujeitos a outras forças que podem minar melhores esforços dos auditores para contribuir para a melhoria da

organização auditada (Morin, 2014). Ademais, futuras pesquisas também poderiam abordar como os Tribunais de Contas enquanto organizações de auditoria podem se valer dessa interação das lógicas institucionais para impulsionar a sua missão e melhorar o desempenho das entidades auditadas.

Em termos burocráticos, recomenda-se aos Tribunais de Contas que agreguem mais equipes para realizar auditoria operacional da educação básica, bem como forneçam treinamento para capacitar essas equipes para realização das auditorias de desempenho. Essas sugestões se baseiam nos relatos dos auditores que apresentaram como maiores dificultadores para realização dessas auditorias a equipe reduzida e a falta de capacitação do corpo técnico. Por fim, recomenda-se a implementação ampla dos atributos relacionados à melhora do desempenho da aplicação dos recursos públicos em suas auditorias operacionais da educação básica, dado que os resultados da pesquisa demonstraram ainda bastante presença de características de auditoria de conformidade nas auditorias operacionais.

REFERÊNCIAS

- ABRAHÃO, Jorge. Financiamento e gasto público da educação básica no Brasil e comparações com alguns países da OCDE e América Latina. **Educação & Sociedade**, v. 26, n. 92, p. 841–858, 2005.
- ABRUCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente**. [s.l.: s.n.], 1997.
- ABU HASAN, Haslida; FRECKNALL-HUGHES, Jane; HEALD, David; *et al.* Auditee Perceptions of External Evaluations of the Use of Resources by Local Authorities. **Financial Accountability & Management**, v. 29, n. 3, p. 291–326, 2013.
- AGUIAR, Mayte Cardoso; TEIXEIRA, Aridelmo; BEIRUTH, Aziz Xavier. Saúde e educação: investimentos e efetividade municipal. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 14, n. 2, p. 87–110, 2020.
- AGUIAR, Mayte Cardoso; TEIXEIRA, Aridelmo; BEIRUTH, Aziz Xavier. Saúde e educação: investimentos e efetividade municipal. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 14, n. 2, p. 87–110, 2020.
- ALFORD, Distinguished Professor of Sociology Robert R; ALFORD, Robert R.; FRIEDLAND, Roger. **Powers of Theory: Capitalism, the State, and Democracy**. [s.l.]: Cambridge University Press, 1985.
- ALMANDOZ, Juan. Founding Teams as Carriers of Competing Logics. **Administrative Science Quarterly**, v. 59, n. 3, p. 442–473, 2014.
- ALMEIDA, Luana Costa; DALBEN, Adilson; FREITAS, Luiz Carlos de. O Ideb: limites e ilusões de uma política educacional. **Educação & Sociedade**, v. 34, n. 125, p. 1153–1174, 2013.
- AMORIM, Klerton Andrade Freitas de; DINIZ, Josediton Alves; LIMA, Severino Cesário de. A visão do controle externo na eficiência dos gastos públicos com educação fundamental. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 11, n. 29, p. 56, 2017.
- ARAGÃO, Cecília Vescovi de. Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: um ensaio. **Revista do Serviço Público**, v. 48, n. 3, p. 104–132, 1997.
- ARANTES, Rogério Bastos *et al.* Controles democráticos sobre a administração pública no

Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. *In: Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI*. [s.l.: s.n.], 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.

BATTILANA, Julie; LEE, Matthew. Advancing Research on Hybrid Organizing – Insights from the Study of Social Enterprises. **Academy of Management Annals**, v. 8, n. 1, p. 397–441, 2014.

BESHAROV, Marya L.; SMITH, Wendy K. Multiple Institutional Logics in Organizations: Explaining Their Varied Nature and Implications. **Academy of Management Review**, v. 39, n. 3, p. 364–381, 2014.

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

BRASIL, Emenda Constitucional no 108, de 26 de Agosto de 2020a. Altera a Constituição Federal para estabelecer critérios de distribuição da cota municipal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), para disciplinar a disponibilização de dados contábeis pelos entes federados, para tratar do planejamento na ordem social e para dispor sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb); altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc108.htm>.

BRASIL, Lei Complementar No 101, de 4 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>.

BRASIL, Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>.

BRASIL, Lei no 12.527 de 18 de novembro de 2011. Lei de Acesso à Informação . Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>.

BRASIL, Lei Nº 13.005, de 25 de Junho de 2014. Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências. Disponível em:

<<https://legis.senado.leg.br/norma/584816/publicacao/37410269>>.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. 2020c. Manual de Auditoria Operacional. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf>.

BRASIL, Inep. **Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb)**. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira | Inep, 2023. Disponível em:

<<https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb>>.

Acesso em: 3 Nov. 2023.

BRASIL, Inep. **Apresentação dos resultados**. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira | Inep, 2022. Disponível em:

<https://download.inep.gov.br/institucional/apresentacao_sae_b_ideb_2021.pdf>. Acesso em: 3 Nov. 2023.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público (RSP)**, 1996.

BRITTO, Érica Apgaua de. Governança e accountability no setor público: auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCE-MG. **Revista TCE-MG**, v. 32, n. 1, p. 53–70, 2014.

BRZEZINSKI, Iria. **LDB 1996 vinte anos depois: projetos educacionais em disputa**. [s.l.]: Cortez Editora, 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.

CAMPELO, Graham Stephan Bentzen. Administração pública no Brasil: ciclos entre patrimonialismo, burocracia e gerencialismo, uma simbiose de modelos. **Ciência & Trópico**, v. 34, 2010.

CARNEIRO, Moaci Alves. **LDB fácil: Leitura crítico-compreensiva artigo a artigo**. [s.l.]: Editora Vozes, 2022.

CASTIONI, Remi; CARDOSO, Monica Aparecida Serafim; CERQUEIRA, Leandro de Borja Reis. Novo Fundeb: aperfeiçoado e permanente para contribuir com os entes federados na oferta educacional. **Revista Educação e Políticas em Debate**, v. 10, n. 1, 2021.

CASTRO, Jorge Abrahão de. Financiamento e gasto público na educação básica no Brasil:

1995-2005. **Educação & Sociedade**, v. 28, n. 100, p. 857–876, 2007.

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. *In*: [s.l.: s.n.], 2018.

CURY, Carlos Roberto Jamil. Estado e políticas de financiamento em educação. **Educação & Sociedade**, v. 28, n. 100, p. 831–855, 2007.

DA SILVA, Jorge Luiz Mariano; ALMEIDA, Júlio César Lima. Eficiência No Gasto Público Com Educação:: Uma Análise Dos Municípios Do Rio Grande Do Norte. **Planejamento e Políticas públicas**, v. 44, n. 3, p. 761–776, 2012.

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.

DAVIES, Nicholas. Aplicação dos recursos vinculados à educação: as verificações do Tribunal de Contas de Mato Grosso. **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, v. 88, n. 219, 2007.

DAVIES, Nicholas. Educação do Distrito Federal perdeu bilhões com erros do Tribunal de Contas. **Linhas Críticas**, v. 24, n. 55, p. 355–372, 2013.

DAVIES, Nicholas. O Tribunal de Contas de Sergipe e suas resoluções para avaliar a receita e despesa em educação. **ETD - Educação Temática Digital**, v. 13, n. 1, p. 134, 2011.

DE ALBUQUERQUE, Cristhian Carla Bueno; CATAPAN, Anderson; DE OLIVEIRA, Antonio Gonçalves. Auditorias Operacionais Ambientais Nos Tribunais de Contas: Novas Perspectivas. **Revista Baru-Revista Brasileira de Assuntos Regionais e Urbanos**, 2022.

DE SENA MARTINS, Paulo. O financiamento da educação básica como política pública. **Revista Brasileira de Política e Administração da Educação-Periódico científico editado pela ANPAE**, v. 26, n. 3, 2010.

DIAZ, Maria Dolores Montoya. Qualidade do gasto público municipal em ensino fundamental no Brasil. **Brazilian Journal of Political Economy**, 2012.

EVERETT, Jeff. The politics of comprehensive auditing in fields of high outcome and cause uncertainty. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 14, n. 1–2, p. 77–104, 2003.

FERREIRA, Maria Aparecida dos Santos; OLIVEIRA, Ramon Igor da Silveira. O FUNDEB como política permanente e a aprovação da Emenda Constitucional no 108/2020. **Revista**

Educação e Políticas em Debate, v. 10, n. 1, p. 262–279, 2021.

FLEISCHMANN, Roberto Silveira. Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. **Revista de Administração Pública**, v. 53, n. 1, p. 23–44, 2019.

FRANCO, Maria Laura Puglisi Barbosa. **Análise de conteúdo**. [s.l.]: Autores Associados, 2020.

FRIEDLAND, Roger; ALFORD, Robert. Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. *In: The new institutionalism in organizational analysis*. [s.l.: s.n.], 1991, p. 232–263.

FURTADO MARQUES, Maira. O Controle Interno E Externo Na Administração Pública. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 10, n. 223, p. 1–29, 2022.

GLUZ, Micaela Passerino. O Novo Fundeb É uma Vitória? Análise das disputas políticas pelo projeto do Novo Fundeb. **FINEDUCA – Revista de Financiamento da Educação**, 2021.

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.

GOMES, Tatyane Cavalcante Pimenta ; DE VASCONCELOS, Alessandra Carvalho . Auditoria Operacional no Tribunal de Contas do Estado do Ceará: um estudo no período de 2008 a 2017. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 18, n. 1, p. 151–169, 2020.

GONÇALVES, Fernando. Auditoria Operacional. **Revista do Tribunal de Contas**, 1993.

GONÇALVES, Rosana Carmen de Meiroz Grillo; FREGONESI, Mariana Simões Ferraz do Amaral; MOREIRA, Vanessa Berlatto. Respostas a lógicas institucionais conflitantes: um estudo da participação nos lucros e resultados. **Organizações & Sociedade**, v. 27, n. 92, p. 70–94, 2020.

GRACILIANO, Erivelton Araújo *et al.* Accountability na administração pública federal: contribuição das auditorias operacionais do TCU. **Pensar Contábil**, 2010.

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.

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.

GUSTAVSON, Maria; ROTHSTEIN, Bo. Can Auditing Generate Trust? The Organization of Auditing and the Quality of Government. *In: Trust and Organizations*. [s.l.]: Palgrave Macmillan, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1057/9781137368812.0006>>. Acesso em: 19 Jul. 2023.

GUSTAVSON, Maria; ROTHSTEIN, Bo. Can Auditing Generate Trust? The Organization of Auditing and the Quality of Government. **Trust and organizations**, 2013.

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.

HIDALGO, F. Daniel; CANELLO, Júlio; LIMA-DE-OLIVEIRA, Renato. Can Politicians Police Themselves? Natural Experimental Evidence From Brazil’s Audit Courts. **Comparative Political Studies**, v. 49, n. 13, p. 1739–1773, 2016.

ISSAI, INTOSAI. 100, Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. 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 . 2019b. Disponível em:

<https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_en_2019.pdf>.

ISSAI, INTOSAI. 3000. Performance Audit Standard. 2019c. Disponível em:

<<https://www.issai.org/pronouncements/issai-3000-performance-audit-standard>>.

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.

JAY, Jason. Navigating Paradox as a Mechanism of Change and Innovation in Hybrid Organizations. **Academy of Management Journal**, v. 56, n. 1, p. 137–159, 2013.

JUNIOR, Adircélio de Moraes Ferreira; CARDOSO, Juliana Francisconi. A aferição qualitativa das contas de governo pelos Tribunais de Contas. **Revista Interesse Público – IP**, 2013.

LIMA, Amilka Dayane Dias Melo; FRANÇA, Magna. O Financiamento da Educação Básica em Portugal e Brasil. **FINEDUCA – Revista de Financiamento da Educação**, n. 10, 2020.

LINO, André Feliciano. **As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social**. Universidade de São Paulo, 2019. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.11606/t.96.2020.tde-22112019-162646>>. Acesso em: 17 Jul. 2023.

LINO, André Feliciano; AQUINO, André Carlos Busanelli de. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, n. 76, p. 26–40, 2017.

LINO, André Feliciano; AQUINO, André Carlos Busanelli. Lógicas institucionais conflitantes e a independência de Tribunais de Contas. **USP International Conference in Accounting**, 2020a.

LINO, André Feliciano; AQUINO, André Carlos Busanelli de. Práticas não adequadas nos Tribunais de Contas. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 2, p. 220–242, 2020b.

LONSDALE, Jeremy. Impacts. *In: Performance or compliance: Performance audit and public management in five countries*. [s.l.: s.n.], 1999, p. 171–193.

LONSDALE, Jeremy; WILKINS, Peter; LING, Tom. **Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government**. [s.l.]: Edward Elgar Publishing, 2011.

LOPES, Luckas Sabioni; TOYOSHIMA, Silvia Harumi. Evidências do impacto da corrupção sobre a eficiência das políticas de saúde e educação nos estados brasileiros. **Planejamento e Políticas Públicas**, 2013.

LOUNSBURY, Michael. A Tale of Two Cities: Competing Logics and Practice Variation in the Professionalizing of Mutual Funds. **Academy of Management Journal**, v. 50, n. 2, p. 289–307, 2007.

LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; MORAES, Tiago Cacique.

Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 4, p. 739–772, 2009.

LOURENÇO, Rosenery Loureiro; NASCIMENTO, João Carlos Hipólito Bernardes; SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras; *et al.* Determinantes sociais e pedagógicos das notas do IDEB. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 11, n. 4, p. 27, 2017.

MACHADO, Gabriel Santana; DIAS PERES, Ursula. A atuação dos tribunais de contas estaduais na definição dos gastos educacionais: Entre a mudança institucional e a produção de desigualdades regulatórias. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 28, p. e86179, 2023.

MACHADO, Gabriel Santana; DIAS PERES, Ursula. A atuação dos tribunais de contas estaduais na definição dos gastos educacionais: Entre a mudança institucional e a produção de desigualdades regulatórias. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 28, p. e86179, 2023.

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. **Nova organização administrativa brasileira**, 2009.

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.

MELO, Gentil Jose Pereira de; PAIVA, Simone Bastos. Benefícios potenciais da auditoria operacional para a administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB. **RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 16, n. 1, p. 353–380, 2017.

MENDES, Danielle Cristina de Brito. FUNDEB: AVANÇOS E LIMITES NO FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA NO BRASIL. **Revista Eletrônica de Educação**, v. 6, n. 2, p. 392–412, 2012.

MENEZES-FILHO, Naércio Aquino *et al.* A relação entre gastos educacionais e desempenho escolar. **Inspere. IBMEC São Paulo**, 2009.

MORIN, Danielle. Auditors General 's impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011). **Managerial Auditing Journal**, v. 29, n. 5, p. 395–426, 2014.

MURY, Luiz Gilberto Monclaro. Auditorias Operacionais com Foco no Princípio da Efetividade: Breve Panorama nos Tribunais de Contas do Brasil. **Revista do TCU**, v. 142, p. 73–83, 2018.

- 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, n. 132, p. 625–646, 2015.
- OLIVEIRA, Vitor Estrada de; MENEZES FILHO, Naercio Aquino; KOMATSU, Bruno Kawaoka. A relação entre a qualidade da gestão municipal e o desempenho educacional no Brasil. **Economia Aplicada**, v. 26, n. 1, p. 81–100, 2022.
- OLIVEIRA, Robson Ramos. Contabilidade, controle Interno e controle externo: trinômio necessário para combater a corrupção. **Pensar contábil**, v. 8, n. 31, 2008.
- PAHNKE, Emily Cox; KATILA, Riitta; EISENHARDT, Kathleen M. Who Takes You to the Dance? How Partners' Institutional Logics Influence Innovation in Young Firms. **Administrative Science Quarterly**, v. 60, n. 4, p. 596–633, 2015.
- PARKER, Lee D.; SCHMITZ, Jana; JACOBS, Kerry. Auditor and auditee engagement with public sector performance audit: An institutional logics perspective. **Financial Accountability & Management**, v. 37, n. 2, p. 142–162, 2020.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Reforma da nova gestão pública: agora na agenda da América Latina, no entanto... **Revista do Serviço Público**, v. 53, n. 1, p. 5–27, 2002.
- PICHETH, Sara Fernandes; CRUBELLATE, João Marcelo. Mudança, lógicas institucionais e emergência de novos atores: a renaturalização da maternidade no Brasil. **Organizações & Sociedade**, v. 26, n. 90, p. 486–512, 2019.
- PIERRE, Jon; DE FINE LICHT, Jenny. How do supreme audit institutions manage their autonomy and impact? A comparative analysis. **Journal of European Public Policy**, v. 26, n. 2, p. 226–245, 2019.
- PINTO, José Marcelino de Rezende. O FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: 30 ANOS DE MOBILIZAÇÃO SOCIAL. **Educação & Sociedade**, v. 39, n. 145, p. 846–869, 2018.
- POLLITT, Christopher *et al.* **Performance Or Compliance?: Performance Audit and Public Management in Five Countries**. [s.l.: s.n.], 1999.
- POLZER, Tobias; MEYER, Renate E.; HÖLLERER, Markus A.; *et al.* Institutional Hybridity in Public Sector Reform: Replacement, Blending, or Layering of Administrative Paradigms. *In: How Institutions Matter!* [s.l.]: Emerald Group Publishing Limited, 2016, p. 69–99. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/s0733-558x201600048b003>>. Acesso em:

16 Oct. 2023.

PRADO, Iara. LDB e políticas de correção de fluxo escolar. **Em Aberto**, v. 17, n. 71, 2000.

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.

REAY, Trish; JONES, Candace. Qualitatively capturing institutional logics. **Strategic Organization**, v. 14, n. 4, p. 441–454, 2016.

REGINALDO, Sidney Guerra; XAVIER, Antônio Roberto; SANTANA, José Rogério; *et al.* A performance-based funding da educação básica no Brasil. **Research, Society and Development**, v. 10, n. 2, p. e46510212468, 2021.

REICHBORN-KJENNERUD, Kristin. Performance audit and the importance of the public debate. **Evaluation**, v. 20, n. 3, p. 368–385, 2014.

REICHBORN-KJENNERUD, Kristin; GONZÁLEZ-DÍAZ, Belén; BRACCI, Enrico; *et al.* Sais work against corruption in Scandinavian, South-European and African countries: An institutional analysis. **The British Accounting Review**, v. 51, n. 5, p. 100842, 2019.

REICHBORN-KJENNERUD, Kristin; JOHNSEN, Åge. Performance Audits and Supreme Audit Institutions' Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway. **Administration & Society**, v. 50, n. 10, p. 1422–1446, 2015.

REICHBORN-KJENNERUD, Kristin; VABO, Signy Irene. Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. **Evaluation**, v. 23, n. 1, p. 6–23, 2017.

ROLIM, Rosana Maria Gemaque *et al.* A Política de Fundos no financiamento da Educação Básica—considerações acerca do fortalecimento do projeto de educação pública de qualidade. **Revista Educação e Políticas em Debate**, v. 10, n. 1, 2021.

SANTISO, Carlos. Eyes Wide Shut? The Politics of Autonomous Audit Agencies in Emerging Economies. **SSRN Electronic Journal**, 2007.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 2, p. 347–369, 2009.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; REVOREDO, Wirla Cavalcanti. Economicidade da gestão pública municipal: um estudo das decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.

Revista Universo Contábil, 2005.

SOUZA, Fábio Jacinto Barreto de; MASSERA, Marcela. A INFLUÊNCIA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NO PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS (PROUNI). **Revista de Políticas Públicas**, v. 21, n. 1, p. 113, 2017.

SOUZA, Fábio Araujo. Os novos e velhos problemas do “Novo Fundeb”: análise da Emenda Constitucional 108/2020. **Revista Vértices**, v. 23, n. 3, p. 788–802, 2021.

SOUZA, Fábio Araujo. Os novos e velhos problemas do “Novo Fundeb”: análise da Emenda Constitucional 108/2020. **Revista Vértices**, v. 23, n. 3, p. 788–802, 2021.

STAPENHURST, Rick; TITSWORTH, Jack. Parliament and supreme audit institutions. **The role of parliament in curbing corruption**, 2006.

THORNTON, Patricia H.; OCASIO, William. Institutional logics. *In: The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. [s.l.]: SAGE Publications Ltd, 2008, p. 99–128.

THORNTON, Patricia H.; OCASIO, William. Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations: Executive Succession in the Higher Education Publishing Industry, 1958– 1990. **American Journal of Sociology**, v. 105, n. 3, p. 801–843, 1999.

TRACEY, Paul; PHILLIPS, Nelson; JARVIS, Owen. Bridging Institutional Entrepreneurship and the Creation of New Organizational Forms: A Multilevel Model. **Organization Science**, v. 22, n. 1, p. 60–80, 2011.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. [s.l.: s.n.], 2016.

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.

WILLEMANN, Marianna Montebello. **O desenho institucional dos Tribunais de Contas e sua vocação para a tutela da accountability democrática: perspectivas em prol do direito à boa administração**. PUC - Rio, 2016.