

Tribunais de Contas e Auditoria Operacional: uma Perspectiva das Lógicas Institucionais

Courts of Accounts and Performance Auditing: an Institutional Logics Perspective

Celina Costa Lima dos Reis^a , Diana Vaz de Lima^a 

^a Universidade de Brasília – Brasil

Palavras-chave

Tribunais de contas.
Lógicas institucionais.
Auditoria operacional.
Educação básica

Resumo

Os Tribunais de Contas exercem papel essencial como órgãos auxiliares do Poder Legislativo no controle externo das contas públicas, responsáveis por zelar pela boa aplicação dos recursos. Com a modernização da administração pública, além das auditorias de conformidade e financeira, passaram a realizar auditorias operacionais, voltadas à avaliação do desempenho das organizações. Este estudo analisa as lógicas institucionais presentes nas auditorias operacionais da educação básica realizadas pelos Tribunais de Contas do Brasil. Adotou-se abordagem qualitativa, com análise documental de 74 relatórios produzidos por 21 Tribunais. Os resultados mostram a coexistência de duas lógicas institucionais: a gerencialista, associada ao papel do auditor como consultor gerencial, e a burocrática, vinculada à atuação como juiz e contador público. A pesquisa revela que, embora classificadas como operacionais, as auditorias ainda são fortemente influenciadas pela lógica burocrática predominante nos Tribunais, o que pode limitar a avaliação de desempenho e comprometer a promoção de melhorias na gestão pública.

Keywords

*Courts of accounts.
Institutional logics.
Performance audit
Basic education.*

Abstract

Courts of Accounts play an essential role as auxiliary bodies of the Legislative Branch in the external control of public accounts, being responsible for ensuring the proper use of public resources. With the modernization of public administration, in addition to compliance and financial audits, these courts have begun to conduct performance audits aimed at evaluating organizational effectiveness. This study analyzes the institutional logics present in performance audits of basic education carried out by Brazilian Courts of Accounts. A qualitative approach was adopted, involving document analysis of 74 reports produced by 21 courts. The findings reveal the coexistence of two institutional logics: a managerial logic, associated with the auditor's role as a managerial advisor, and a bureaucratic logic, linked to the auditor's role as judge and public accountant. The research indicates that, although classified as performance audits, these evaluations are still heavily influenced by the bureaucratic logic prevailing in the courts, which may limit performance assessment and hinder the promotion of improvements in public management.

Informações do artigo

Recebido: 13 de dezembro de 2024
Aprovado: 11 de dezembro de 2025
Publicado: 11 de dezembro 2025
Editor responsável: Prof. Dr.
Ricardo Rocha de Azevedo

Implicações práticas

Os resultados podem auxiliar os Tribunais de Contas ao evidenciar os impactos negativos da lógica burocrática nas auditorias operacionais. Alinhando práticas à lógica gerencialista nas auditorias operacionais, os Tribunais podem melhorar a gestão pública, apoiar gestores e promover resultados mais eficazes, aumentando a relevância, impacto e eficácia das auditorias operacionais.

Copyright © 2025 FEA-RP/USP. Todos os direitos reservados.

Autor correspondente: Tel. (83) 3216-7200

E-mail: reis.celina@gmail.com; diana_lima@unb.br

Campus Universitário Darcy Ribeiro – Plano Piloto, Brasília - DF, 70910-900, Brasil.

1 INTRODUÇÃO

O controle administrativo público é essencial na democracia, pois garante o escrutínio da atuação de agentes públicos e das políticas implementadas (Arantes et al., 2010). Esse controle se divide em controle interno, feito pela própria administração, e externo, realizado por órgãos independentes, como os Tribunais de Contas - TC (Furtado Marques, 2022), que auxiliam o Legislativo na fiscalização das contas públicas, avaliando economicidade, eficiência e efetividade (Brasil, 1988; Camargo, 2020).

Entre os instrumentos utilizados pelos TC, destaca-se a auditoria operacional, voltada à avaliação dos chamados “3 Es” — economicidade, eficiência e efetividade — na gestão pública (Graciliano et al., 2010; Reichborn-Kjennerud, 2014). Diferentemente das auditorias de conformidade, centradas no cumprimento de normas, a auditoria operacional tem caráter analítico e orientado à melhoria contínua, podendo contribuir diretamente para o aperfeiçoamento das políticas e da administração pública (Graciliano et al., 2010; Reichborn-Kjennerud, 2014).

Nesse contexto, um aspecto central para compreender a condução e os efeitos das auditorias operacionais é o estudo das lógicas institucionais que orientam a atuação dos auditores. Com base nessas lógicas, os profissionais podem adotar abordagens mais consultivas, voltadas à melhoria da gestão, ou mais conformativas, focadas no cumprimento normativo — o que influencia diretamente os métodos empregados, os achados e os efeitos das auditorias (Reichborn-Kjennerud, 2014). Essa análise é especialmente relevante na auditoria governamental, por envolver aspectos como independência institucional, combate à corrupção e impactos das práticas de controle externo (Araújo & Lima, 2025; Lino & Aquino, 2020; Reichborn-Kjennerud et al., 2019).

Embora a literatura internacional tenha avançado na compreensão das lógicas institucionais na auditoria pública, ainda são poucas as investigações na América do Sul (Mattei et al., 2021), especialmente no contexto brasileiro. Ainda que alguns estudos abordem essas lógicas na auditoria pública nacional (Lino & Aquino, 2020; Araújo & Lima, 2025), faltam estudos sobre sua manifestação nas auditorias operacionais dos Tribunais de Contas.

O Brasil apresenta um arranjo institucional singular: um desenho constitucional que confere amplas competências aos Tribunais de Contas (Brasil, 1988), uma tradição histórica marcada pelo predomínio das auditorias de conformidade (Lino & Aquino, 2017) e, simultaneamente, um movimento de implementação de auditorias operacionais, motivado pelo interesse em avaliar o desempenho na aplicação dos recursos públicos (Grossi et al., 2023). Esse contexto torna especialmente pertinente analisar a auditoria operacional a partir das lógicas institucionais, pois permite compreender como diferentes orientações moldam sua implementação nos Tribunais de Contas.

Para examinar essas questões no contexto brasileiro, este artigo analisa auditorias operacionais na área da educação básica, setor marcado por alta vinculação orçamentária e desafios persistentes de desempenho (Brasil, 1988; Brasil, 2023; Inep, 2022), incluindo resultados abaixo das médias internacionais no PISA (Reginaldo et al., 2021). A literatura indica que a qualidade da gestão local influencia os resultados educacionais e que auditorias operacionais podem contribuir para o aprimoramento de práticas administrativas e da accountability (Oliveira et al., 2022; Graciliano et al., 2010; Reichborn-Kjennerud, 2014).

Nos Tribunais de Contas, a auditoria operacional se desenvolve em um ambiente institucional marcado pela convivência da lógica burocrática, que enfatiza transparência, igualdade e conformidade com normas legais, e da lógica gerencial, que valoriza práticas de gestão, alcance de metas e melhoria de desempenho. A literatura mostra que essas lógicas influenciam não apenas prioridades e métodos de auditoria, mas também a abordagem adotada, a natureza dos achados e a relação estabelecida com os auditados (Abu Hasan et al., 2013; Pierre & De Fine Licht, 2019).

Diante disso, considerando a relevância das lógicas institucionais nos estudos organizacionais (Gonçalves et al., 2020) — especialmente em temas como as relações auditor-auditado, o combate à corrupção, os impactos, métodos e práticas de auditoria (Araújo & Lima, 2025; Grossi et al., 2023; Parker et al., 2020; Reichborn-Kjennerud, 2014; Reichborn-Kjennerud et al., 2019) —, este estudo adota essa abordagem para analisar as lógicas institucionais presentes nas auditorias operacionais da educação básica, no contexto dos Tribunais de Contas do Brasil.

A pesquisa é qualitativa e analisa relatórios de Auditoria Operacional dos Tribunais de Contas sobre educação básica. A coleta de dados abrangeu os 32 TC regionais do Brasil, utilizando as técnicas *pattern matching* e *pattern deducing*, propostas por Reay e Jones (2016), para identificar lógicas institucionais.

Os resultados revelam a coexistência das lógicas gerencialista e burocrática nas auditorias operacionais da educação básica. Embora a lógica gerencialista prevaleça nos relatórios, a auditoria de conformidade ainda exerce forte influência, refletindo a lógica institucional dominante dos Tribunais de Contas. Essa influência, expressa na predominância de atributos típicos da conformidade, pode limitar a avaliação de desempenho e a melhoria da gestão pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Lógicas Institucionais

Segundo Thornton e Ocasio (2008), Alford e Friedland (1985) introduziram o termo "lógica institucional" para descrever práticas e crenças contraditórias em instituições ocidentais, como o capitalismo, a burocracia estatal e a democracia. Posteriormente, Friedland e Alford (1991) ampliaram o conceito ao explorar as inter-relações entre indivíduos, organizações e sociedade, definindo instituições como padrões supra-organizacionais de atividade, enraizados em práticas materiais e sistemas simbólicos que dão significado às experiências humanas (Thornton & Ocasio, 2008).

Thornton e Ocasio (1999) conceituam as lógicas institucionais como padrões históricos e socialmente construídos de práticas, valores e regras que orientam a organização do tempo, espaço e a percepção da realidade social. As lógicas funcionam como lentes que moldam a forma como os membros organizacionais compreendem o mundo (Pahnke et al., 2015).

Enraizadas na cognição e preferências organizacionais, as lógicas institucionais são sustentadas por formas legítimas, discursos e identidades coletivas (Almandoz, 2014; Pahnke et al., 2015). A teoria institucional evidencia seu impacto nas práticas organizacionais, estruturando a cognição, orientando decisões e influenciando recompensas, penalidades e status social (Lounsbury, 2007; Thornton & Ocasio, 1999). Uma forma prática de compreender essa influência é que o envolvimento prévio com determinadas lógicas molda pressupostos e valores, influenciando a percepção e a resposta dos indivíduos ao ambiente (Almandoz, 2014).

As lógicas institucionais, no entanto, podem coexistir de forma múltipla e contraditória nas organizações (Picheth & Crubellate, 2019). Friedland e Alford (1991) ilustram essa multiplicidade com instituições centrais do Ocidente capitalista, como mercado, estado burocrático, democracia, família e religião cristã, cujas contradições geram diversas lógicas que indivíduos e organizações podem explorar para transformar relações institucionais.

Essa coexistência introduz o conceito de organizações híbridas, que combinam aspectos de diferentes formas organizacionais (Battilana & Lee, 2014). Para Polzer et al. (2016), o hibridismo pode ocorrer por substituição de lógicas ou por combinações estáveis em camadas ou misturas. Seus efeitos variam: Besharov e Smith (2014) indicam que a centralidade e compatibilidade entre as lógicas podem gerar desde ausência de conflitos até tensões intensas. A multiplicidade pode fortalecer organizações (Jay, 2013) ou comprometer sua sobrevivência (Tracey et al., 2011).

Assim, as lógicas institucionais influenciam interpretações e ações organizacionais, resultando em diferentes desfechos conforme suas interações. A seguir, analisam-se os papéis dos auditores e as lógicas associadas, base para discutir aquelas presentes nas auditorias operacionais da educação básica nos Tribunais de Contas.

2.2 Papéis dos Auditores e suas Lógicas

Esta pesquisa analisa a auditoria operacional da educação básica sob duas lógicas institucionais: a burocrática, associada aos papéis de juiz e contador público, e a gerencial, ligada ao consultor de gestão. Essas lógicas refletem a evolução dos auditores, antes vistos como “verificadores de livros” e “cães de guarda” sob uma lógica burocrática, passando a avaliadores de desempenho no setor público (Grossi et al., 2023).

A administração burocrática clássica, baseada no mérito profissional de Max Weber, foi implementada no Brasil em 1936 para superar o modelo patrimonialista (Bresser-Pereira, 1996). Esse modelo trouxe previsibilidade para combater o nepotismo (Aragão, 1997), com normas e instituições formais como fonte de poder (Secchi, 2009). Caracterizado por formalidade, impessoalidade e profissionalismo, o modelo burocrático de Weber foi criticado por ser autorreferente e ineficiente (Campelo, 2010). Até a década de 1980, essas lógicas burocráticas predominavam nas políticas públicas e na auditoria governamental, com foco em inputs e conformidade orçamentária (Grossi et al., 2023). Ainda hoje, órgãos de controle seguem requisitos formais weberianos, com processos rígidos e hierárquicos (Campelo, 2010).

Desde o fim da década de 1970, contudo, a reforma do Estado emergiu como tema central em diversos países, impulsionada pela perda de consenso social sobre o papel estatal e pela ausência de perspectivas de revitalização do modelo tradicional (Abrucio, 1997). A crise fiscal da época intensificou a necessidade de reformulação, motivada pela busca de legitimidade, melhoria na qualidade dos serviços públicos e maior eficiência na atuação governamental, visando ajustar os gastos à capacidade de arrecadação (Cavalcante et al., 2018). Essas reformas foram amplamente embasadas no modelo New Public Management (NPM), ou nova gestão pública (Cavalcante et al., 2018).

A reforma gerencial buscava promover o uso mais eficiente e democrático dos recursos limitados do Estado e da sociedade (Pereira, 2002). Uma das principais mudanças no modelo burocrático weberiano foi a introdução de mecanismos de avaliação de desempenho individual e de resultados organizacionais, baseados em indicadores de qualidade e produtividade (Abrucio, 1997). Assim, o foco da administração pública, antes centrado na lógica burocrática, foi gradualmente substituído por uma lógica gerencial, fundamentada em práticas típicas do setor privado (Grossi et al., 2023).

Nesse contexto, as Entidades Fiscalizadoras Superiores assumiram papel ampliado, fornecendo informações objetivas e independentes sobre o desempenho das organizações públicas (Jantz et al., 2015). Isso levou à adoção de técnicas gerenciais, como gerenciamento por resultados, critérios de eficiência, eficácia e economia, e uso de indicadores de desempenho para aprimorar os sistemas de controle (Gomes, 2002). Os recursos públicos passaram a ser avaliados não apenas sob aspectos legais, mas também quanto ao desempenho, com base nos princípios de eficiência, eficácia e economia, por meio das auditorias operacionais (Wanna et al., 2001).

Assim, as entidades de auditoria seguem a lógica gerencialista ao avaliar práticas de gestão, alcance de metas e capacidade de gerenciamento (Gomes, 2002), mas mantêm a lógica burocrática ao priorizar valores da burocracia, como transparência, igualdade e conformidade com normas legais (Reichborn-Kjennerud, 2014). Durante as auditorias, os auditores assumem diferentes papéis: como juiz, focam no cumprimento da lei; como contador público, priorizam a transparência das informações contábeis; e como consultor de gestão, buscam contribuir para melhorias no auditado (Reichborn-Kjennerud, 2014).

Com base nesses papéis, identificam-se as duas lógicas principais: a burocrática, associada às funções de juiz e contador público, e a gerencial, vinculada ao papel de consultor gerencial. A Tabela 1 resume as principais características desses papéis e suas lógicas correspondentes.

Tabela 1

Papéis do auditor x Lógica Institucional - Framework

Lógicas institucionais		Lógica burocrática		Lógica gerencial
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.
Critérios auditoria	de	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		Direito.	Contabilidade.	Ciências sociais, análise de

Tabela 1*Papéis do auditor x Lógica Institucional - Framework*

Lógicas institucionais		Lógica burocrática		Lógica gerencial
Papéis do auditor		Juiz	Contador público	Consultor gerencial
Tipo de auditoria	Conformidade		Financeira	Operacional/desempenho
conhecimento do auditor				políticas.
Conceitos-chave	Conformidade com leis e regulamentos.		Materialidade, demonstrações financeiras livres de erros materiais.	Economia, eficiência, eficácia, efetividade.

Fonte: Adaptada pelas autoras e inspirado no Brasil (2020, p. 21), Grossi et al. (2023) e Reichborn-Kjennerud (2014).

É crucial destacar que o framework de papéis apresentado, embora baseado em estudos de organizações de auditoria de diferentes modelos (ex.: Países Nórdicos, ex-post facto), é altamente relevante para o contexto brasileiro. Essa pertinência decorre do fato de que essas tipificações representam lógicas institucionais amplas de órgãos supranacionais, reconhecidos pela maturidade na condução de auditorias operacionais. As tensões entre legalismo e desempenho, entre controle punitivo e orientação para resultados, também emergem no contexto brasileiro com a introdução da auditoria operacional. Além disso, a construção do framework, ao incorporar o Manual de Auditoria Operacional do TCU, busca empregar categorias analíticas consolidadas para compreender a coexistência de lógicas que emergem quando práticas gerenciais são introduzidas em um arranjo tradicionalmente legalista.

Os Tribunais de Contas do Brasil, embora sigam o modelo napoleônico — marcado pela predominância da auditoria de legalidade e pelo exercício de função judicante —, diferem na organização das equipes, nas tarefas de auditoria e na coleta de dados dos jurisdicionados (Lino & Aquino, 2017; Lino & Aquino, 2020). Essas variações influenciam a escolha de papéis pelos auditores, conforme a trajetória institucional, a lógica predominante e os argumentos utilizados nos debates com stakeholders (Reichborn-Kjennerud, 2014).

Embora a lógica gerencial tenha surgido para modernizar a administração pública (Abrucio, 1997), a lógica burocrática não foi totalmente superada, podendo coexistir ou se fundir às novas práticas (Grossi et al., 2023). Assim, com base na perspectiva teórica deste framework, os auditores embasam seus argumentos tanto na lógica legalista burocrática quanto na gerencial.

3. METODOLOGIA

Optou-se por uma abordagem qualitativa, com base na análise documental de relatórios de auditoria operacional voltados à educação básica. Foram incluídos todos os 32 Tribunais de Contas regionais do Brasil, incluindo os 27 Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) — entre eles o do Distrito Federal —, que, na maioria dos casos, têm competência sobre recursos estaduais e municipais. Também foram considerados os 3 Tribunais de Contas dos Municípios com atuação estadual (Bahia, Goiás e Pará), que, embora estaduais, fiscalizam exclusivamente recursos municipais, e os 2 Tribunais de Contas dos Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro, com jurisdição restrita a seus próprios municípios.

Ressalta-se que o TCU foi excluído do escopo da pesquisa devido à sua jurisdição federal, pois o objetivo é analisar auditorias operacionais dos recursos da educação básica, majoritariamente gerenciados pelos entes locais (Brasil, 1988; Oliveira, 2015).

A coleta de dados foi realizada por meio de pedidos de acesso à informação, entre 29 de junho e 30 de agosto de 2023, nos portais de transparência e ouvidorias dos Tribunais de Contas, abrangendo relatórios produzidos entre 2018 e 2023. Adotou-se a abordagem de solicitar informações referentes aos últimos cinco anos, com base em pesquisa prévia nos portais dos TC, na qual se observou a existência de um número reduzido — ou mesmo a ausência — de auditorias operacionais na educação básica em períodos anteriores a esse recorte temporal (2018 a 2023).

Alguns TC forneceram os documentos ou indicaram formas de acesso via website; outros relataram não ter realizado auditorias no período. O TCE-AL não respondeu nem disponibilizou ferramenta de busca específica, sendo excluído da amostra. Dos 32 TC existentes, foram obtidas respostas de 31; destes, 21 realizaram auditorias operacionais na educação básica e 10 não. Com isso, foram obtidas informações de 97% dos TC regionais, totalizando 74 relatórios provenientes dos 21 tribunais que conduziram auditorias (Tabela 2).

Tabela 2

Relatórios por ano de elaboração

Ano	2018	2019	2020	2021	2022	2023
	TCE-MG (6)	TCM-GO (2)	TCE-PA (2)	TC DF (2)	TCE-TO (5)	TCE-TO (3)
	TCE-PA (2)	TC DF (2)	TCE-AM (1)	TCE-MS (2)	TCE-PE (3)	TCE-CE (1)
	TCE-SC (2)	TCE-SP (2)	TC DF (1)	TCE-PE (2)	TCE-RO (3)	TCE-PB (1)
	TCE-AM (1)	TCE-AM (1)	TCE-ES (1)	TCM-GO (2)	TCE-CE (2)	
	TCE-PR (1)	TCE-BA (1)	TCE-PR (1)	TCE-GO (1)	TC DF (2)	
	TCE-SP (1)	TCE-GO (1)		TCE-MT (1)	TCE-RN (2)	
		TCE-MT (1)		TCE-PR (1)	TCE-ES (1)	
		TCE-PB (1)		TCE-RO (1)	TCE-GO (1)	
		TCE-PR (1)		TCE-SP (1)	TCE-PB (1)	
		TCE-RJ (1)			TCE-PR (1)	
					TCE-RS (1)	
					TCE-RJ (1)	
					TCE-SC (1)	
Quantidade	13	13	6	13	24	5

Fonte: elaborada pelas autoras

Inspirado em Reichborn-Kjennerud (2014), este estudo analisou 74 relatórios de auditorias da educação básica com o objetivo de identificar as lógicas institucionais presentes em sua formulação. Empregaram-se as técnicas de pattern matching e pattern deducing (Reay & Jones, 2016), selecionadas por combinarem capacidades interpretativas e analíticas. No pattern matching, busca-se examinar dados qualitativos e identificar padrões (tipos ideais de lógicas) extraídos previamente da literatura. Assim, realizou-se uma análise interpretativa em duas etapas: (i) extração dos objetivos das auditorias e (ii) exame das ações, constatações, sugestões e encaminhamentos nas seções de Conclusão e Proposta de Encaminhamento. A comparação desse conteúdo com os papéis demonstrados no framework (Tabela 1) permitiu associar cada achado às categorias predeterminadas.

Com base nesse framework, cada relatório foi classificado conforme o papel exercido pelo auditor: juiz e contador público (associados à lógica burocrática) e consultor de gestão (relacionado à lógica gerencial). O papel de juiz foi identificado quando o foco recaiu sobre conformidade normativa; o de contador público, quando houve análise de demonstrações financeiras; e o de consultor, quando o conteúdo envolveu avaliação de desempenho, boas práticas ou recomendações de melhoria da gestão pública.

A segunda técnica, pattern deducing, converte grande volume de texto em dados quantificáveis, revelando padrões por meio de análise analítica. Essa técnica foi aplicada complementarmente para quantificar a intensidade

das lógicas nos textos, examinando padrões e significados referenciais e permitindo verificar empiricamente tanto a intensidade quanto a distribuição das lógicas identificadas qualitativamente. Para essa etapa, os 74 relatórios foram tabulados em um arquivo .xlsx, contendo TC, ano, objetivos, conclusão e proposta de encaminhamento. A base de dados foi disponibilizada publicamente via link específico. Os campos “objetivos, conclusão e proposta de encaminhamento” foram selecionados como variável única de análise, por condensarem as principais informações dos relatórios.

No KH-Coder, inicialmente foi gerada a lista de frequência de palavras (frequency list), resultando no arquivo “code” (Tabela 3), com os termos associados a cada papel do auditor conforme o framework da Tabela 1. Em seguida, aplicou-se Coding/Crosstab para mensurar a intensidade anual e por TC para visualizar a articulação entre os papéis nos diferentes tribunais. O uso combinado do pattern matching e do pattern deducing forneceu uma confirmação quantitativa para os achados qualitativos da análise interpretativa, fortalecendo a validade e a robustez da identificação da coexistência das lógicas nos documentos.

Tabela 3

Code: papel do auditor x palavras-chave

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

Fonte: elaborada pelas autoras

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

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A pesquisa revela que 21 dos 32 TC realizaram auditoria operacional da educação básica entre 2018 e 2023, correspondendo a 65% dos TC regionais (Tabela 4).

Tabela 4

TC que realizaram auditoria operacional da educação básica de 2018 a 2023

TC-DF	x	TCE-MA		TCE-PR	x	TCE-SP	x
TCE-AC		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	
TCE-GO	x	TCE-PI		TCE-SE			

Fonte: elaborada pelas autoras

Os dados mostram que 35% dos TC não realizaram essa auditoria, evidenciando a prioridade dada ao cumprimento formal de normas, como legislação orçamentária e responsabilidade fiscal (Lino & Aquino, 2017; Marques Neto, 2009). Santiso (2007) destaca que, na América Latina, a auditoria operacional não é priorizada devido à cultura burocrática, que privilegia regras formais em vez da prestação de contas com foco gerencial.

Para Marques Neto (2009), o foco excessivo no cumprimento de normas, sem avaliar impactos e efetividade, caracteriza déficit de responsividade. Britto (2014) reforça que auditoria de conformidade, voltada à legalidade dos atos, não é suficiente para um controle público abrangente. Assim, a auditoria operacional complementa a de conformidade, unindo accountability legal e de desempenho (Santiso, 2007).

As Tabelas 5 e 6 apresentam, em percentuais, as ações dos auditores nos relatórios de auditoria operacional. A Tabela 5 traz os objetivos da auditoria; a Tabela 6, as principais ações extraídas das conclusões. Como um mesmo relatório pode conter múltiplas ações, os percentuais não somam 100%.

Tabela 5

Objetivos da auditoria (N = 74)

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

Fonte: elaborada pelas autoras

Grande parte dos relatórios tinha como objetivo (1) avaliar processos, operações, programas ou controles (94,59%). Isso revela um foco predominante em questões gerenciais (Gomes, 2002). Em seguida, destacou-se o objetivo de (2) monitoramento de ações anteriormente solicitadas após a realização de auditoria operacional (10,81%). Esse monitoramento pode auxiliar os auditados na melhoria dos resultados governamentais, pois a expectativa de controle gerada pelo monitoramento contínuo e pela interação com os gestores contribui para aumentar a eficácia da auditoria (Brasil, 2020).

Foram identificados outros objetivos de auditoria, embora menos frequentes, que indicam propósitos além da avaliação isolada de ações ou políticas. Tais objetivos incluíram (4) levantamento de deficiências ou obstáculos enfrentados pelos auditados para atingir objetivos governamentais (4,05%), (5) levantamento de boas práticas em municípios com bons resultados em avaliações externas para possível replicação em outros municípios (4,05%), (6) avaliação da adequação de plano de ação proposto pela gestão para suprir irregularidades ou implementar melhorias (2,70%) e (9) melhora do desempenho do ente auditado (1,35%).

Dos nove objetivos levantados, apenas um foi relacionado aos valores clássicos da burocracia da lógica burocrática: (3) “verificar se leis ou regulamentos foram cumpridos”, observado em 5,41% dos relatórios. Os demais refletem características da lógica gerencialista, voltados à avaliação ou monitoramento das ações dos auditados em relação a processos, operações, programas, controles ou auditorias anteriores (1, 2, 7, 8), e ao apoio no atingimento de objetivos ou na melhoria de desempenho (4, 5, 6, 9). Isso demonstra que os auditores assumiram majoritariamente o papel de “consultor de gestão”, associado à lógica gerencialista, enquanto o papel de “juiz”, ligado à lógica burocrática, foi minoritário.

Na análise das conclusões dos relatórios, foram sintetizadas 12 ações e constatações dos auditores (Tabela 6). A lógica gerencial, representada pelo auditor como “consultor gerencial”, também foi predominante (1, 2, 3, 6, 7, 8, 10). No entanto, ao contrário dos objetivos, observa-se uma presença mais robusta de papéis ligados à lógica burocrática, representados pelo papel de “juiz” (4, 5, 11, 12) e, em menor grau, pelo papel de “contador público” (9).

Tabela 6*Conclusões da auditoria (N = 74)*

		%	N	Lógica
1	Detectou que o cumprimento de metas, gestão e controle foram insatisfatórios	77,03%	57	Gerencialista
2	Apresentou recomendações com o fim de aperfeiçoar ou implementar ações	77,03%	57	Gerencialista
3	Solicitou a apresentação de plano de ação/termo de ajuste de gestão para implementação das recomendações ou determinações elencadas	56,76%	42	Gerencialista
4	Apontou o descumprimento de leis, normas e procedimentos	36,49%	27	Burocrática
5	Determinou que medidas/ações fossem tomadas para corrigir impropriedades ou para implementar ações	35,14%	26	Burocrática
6	Descreve os benefícios esperados com a implementação das recomendações	24,32%	18	Gerencialista
7	Descreveu boas práticas detectadas	12,16%	9	Gerencialista
8	Avaliou a implementação de plano de ação anteriormente proposto	12,16%	9	Gerencialista
9	Detectou impropriedades financeiras, contábeis ou de comprovação de despesas	2,70%	2	Burocrática
10	Avaliou a adequação de plano de ação proposto pelo auditado	2,70%	2	Gerencialista
11	Emitiu advertência para que leis, normas ou regulamentos sejam observados	1,35%	1	Gerencialista
12	Solicitou ressarcimento ao erário diante de despesas não comprovadas ou valores pagos indevidamente	1,35%	1	Burocrática

Fonte: elaborada pelas autoras

Como pode ser observado na Tabela 6, 77,03% 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 solicitou a apresentação de plano de ação ou termo de ajuste de gestão, demonstrando ações previstas pelos auditados para implementar as recomendações ou determinações (3). As ações descritas nas linhas 6 (24,32%) e 7 (12,16%) também evidenciam o auditor como “consultor de gestão”, ao mostrar aos stakeholders os benefícios esperados com as recomendações (6) e ao destacar boas práticas dos auditados (7). Em 12,16% das conclusões foi observada a avaliação de implementação de plano de ação anteriormente proposto (8), decorrente do ciclo de auditoria operacional, com monitoramento da implantação de melhorias, sugestões ou determinações (Brasil, 2020). Outra ação ligada à lógica gerencial, porém menos frequente (2,70%), avaliou a adequação de plano de ação proposto pelo auditado para cumprir com determinações ou sugestões do TC (10).

A quarta ação mais observada nas conclusões dos relatórios foi o apontamento de (4) descumprimento de leis, normas e procedimentos, presente em 36,49%. Com frequência semelhante (35,14%), apareceram determinações para que medidas ou ações fossem tomadas para corrigir impropriedades ou implementar ações (5). As ações das linhas 2 e 5 da Tabela 6 têm propósitos semelhantes — corrigir ou implementar situações —, mas seguem lógicas distintas: a primeira, ao recomendar, revela o auditor como “consultor de gestão”; a segunda, ao determinar, mostra o “papel de juiz”, sobretudo porque o descumprimento pode resultar em penalidades como multa (Camargo, 2020).

Com menor frequência, mas ainda relacionadas à lógica burocrática, foram identificadas outras três ações (linhas 9, 11 e 12). O auditor como “contador público” foi observado em 2,70% das conclusões ao identificar impropriedades financeiras, contábeis ou relacionadas à comprovação de despesas (9). No papel de juiz, 1,35% dos relatórios emitiram advertências para que leis, normas ou regulamentos sejam observados (11) e solicitaram ressarcimento ao erário diante de despesas não comprovadas ou valores pagos indevidamente (12).

A análise das Tabelas 5 (Objetivos) e 6 (Conclusões/Encaminhamentos) revela uma tensão institucional significativa. Enquanto 94,59% dos relatórios definem um objetivo gerencialista de avaliar processos e desempenho (Lógica Gerencialista), as conclusões apresentam uma presença marcante da Lógica Burocrática, evidenciada pela alta proporção de achados de descumprimento de leis (36,49%) e a emissão de determinações e aplicação de multas (35,14% dos encaminhamentos). Essa discrepância sugere que, embora a Auditoria Operacional tenha um input ou intenção gerencialista, a institucionalidade dominante dos TC, fundamentada na fiscalização da legalidade (o papel de Juiz), permeia e molda o output final. O auditor, mesmo buscando a melhoria

de desempenho, prioriza a conformidade legal ao encerrar o trabalho, o que pode limitar o potencial transformador dessas auditorias.

A pesquisa evidenciou a coexistência das lógicas burocrática e gerencialista nos papéis escolhidos pelos auditores, o que impacta a abordagem, os achados e a relação com os auditados (Abu Hasan et al., 2013; Pierre & De Fine Licht, 2019). A postura consultiva favorece a cooperação e impacto positivo (Parker et al., 2020; Lonsdale et al., 2011). Quando os auditores adotam postura colaborativa, os auditados tendem a considerar as auditorias mais eficazes; já abordagens acusatórias podem gerar resistência (Morin, 2014; Parker et al., 2020). Essa tensão é relevante, visto que os Tribunais de Contas ainda focam fortemente na avaliação da legislação orçamentária e responsabilidade fiscal (Lino & Aquino, 2017).

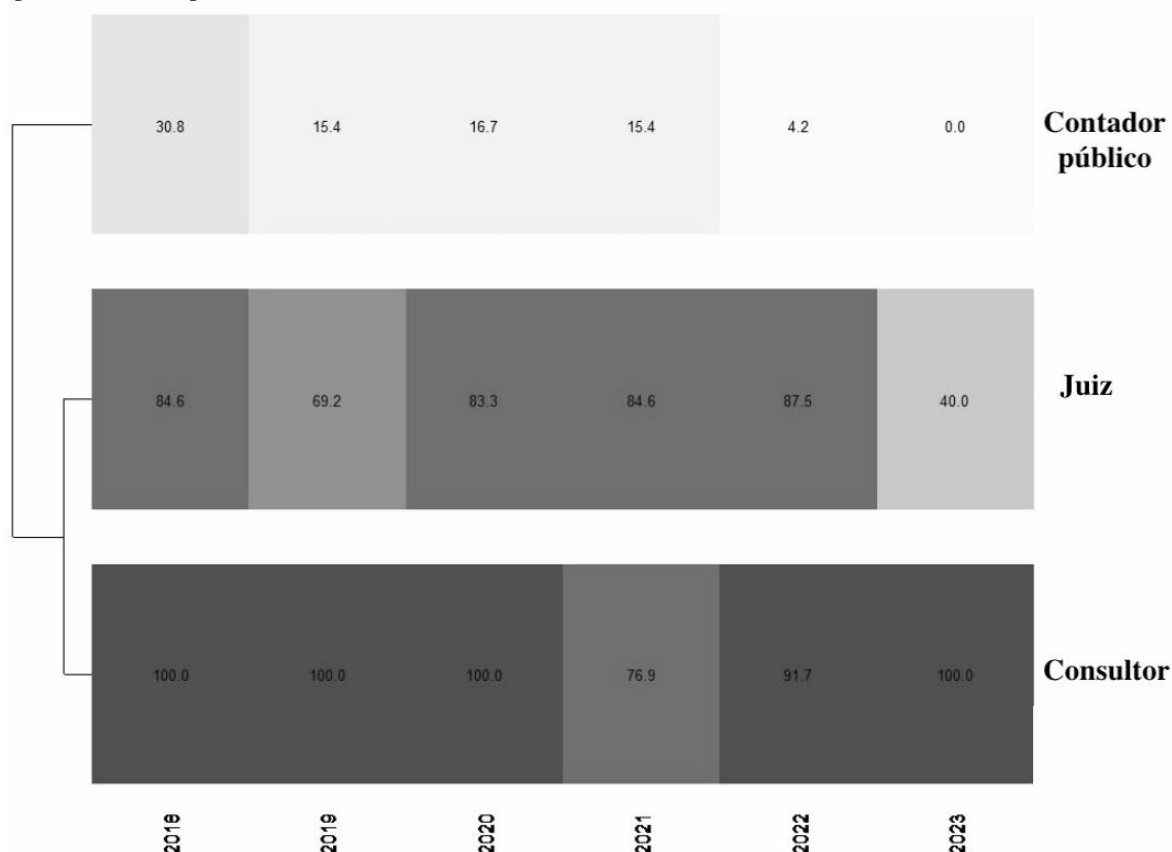
As auditorias operacionais, voltadas à avaliação de práticas de gestão e desempenho (Gomes, 2002), esperam uma abordagem consultiva, típica da lógica gerencialista. No entanto, mesmo ao focar em aspectos de desempenho por meio da auditoria operacional, persistem traços das auditorias de conformidade, evidenciando a influência da lógica burocrática central nos Tribunais de Contas. Isso confirma a visão de Reichborn-Kjennerud (2014), segundo a qual os papéis dos auditores são moldados por lógicas institucionais em interação.

Esse resultado retoma um debate recorrente na literatura: as duas faces da auditoria operacional — accountability, ao relatar o uso dos recursos públicos, e melhoria de performance, ao auxiliar os gestores a melhorar o serviço (Rana et al., 2021). Os autores argumentam que há um possível trade-off entre esses focos, pois priorizar accountability pode prejudicar a performance, e vice-versa.

Concluída a análise das lógicas nas auditorias da educação com base nos objetivos e conclusões dos relatórios, apresentam-se a seguir as análises complementares detalhando frequência dos papéis, por ano e por TC, com base nas palavras-chave identificadas via KH-Coder.

Figura 1

Papéis do auditor (palavras-chave) x ano



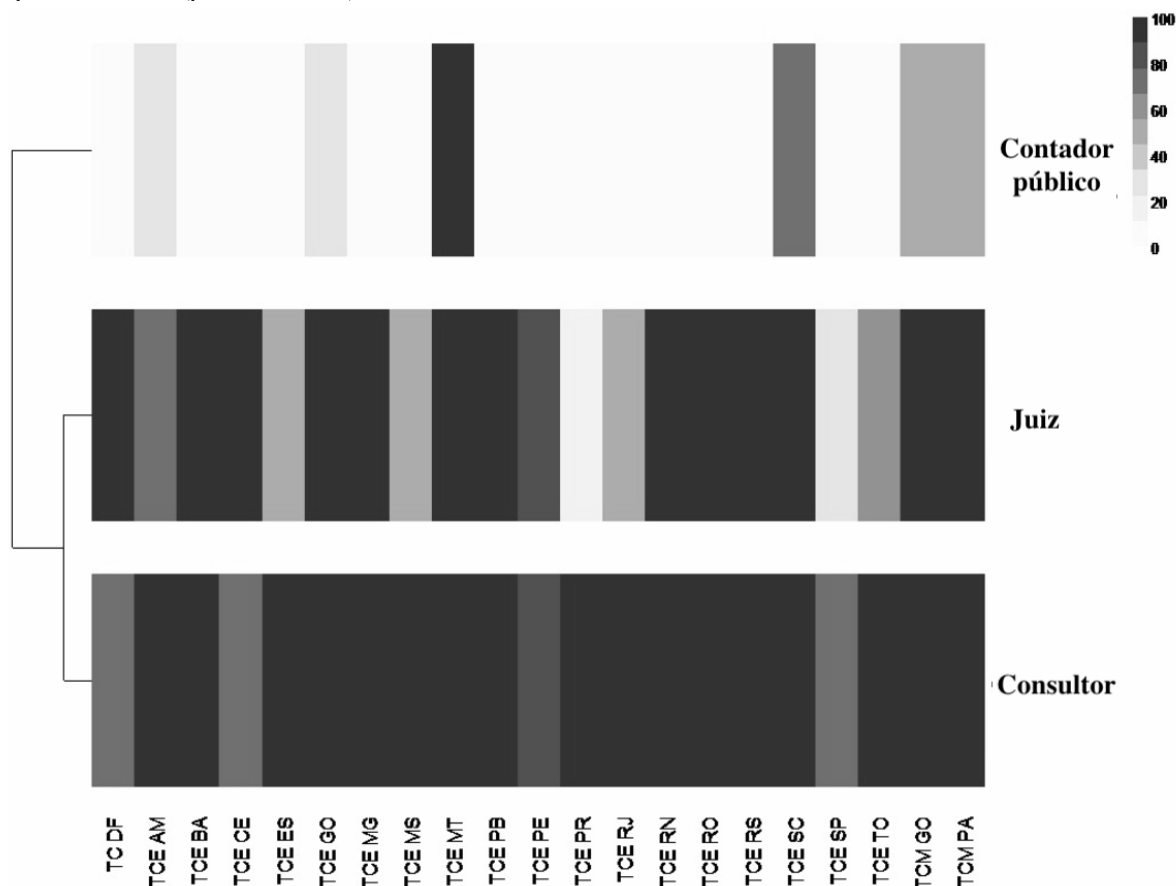
Fonte: KH Coder - Coding/crosstab

A Figura 1 demonstra que o papel de contador público perdeu força ao longo do tempo, enquanto o de juiz permaneceu estável, exceto em 2019 e 2023, quando houve redução. O papel de juiz superou o de consultor

em 2021, possivelmente em razão das fiscalizações relacionadas à COVID-19. Os dados revelam que as demandas por responsabilização permanecem constantes no campo, podendo emergir com maior intensidade diante de eventos críticos. Ademais, embora o papel de consultor de gestão predomine estruturalmente nas auditorias operacionais, essa predominância não é imune a pressões contextuais.

Figura 2

Papéis do auditor (palavras-chave) x Tribunal de Contas



Fonte: KH Coder - Coding/crosstab

A Figura 2 mostra os papéis por TC, evidenciando variações entre instituições. Embora a lógica gerencialista predomine nas auditorias operacionais, a intensidade das lógicas gerencialista e burocrática não é uniforme entre os Tribunais. O TCE-MT, por exemplo, evidenciou atuação dos auditores em três papéis com intensidade similar, refletindo a coexistência das lógicas burocrática e gerencialista. No caso do TCE-PR, observou-se a predominância do papel de consultor gerencialista, destacando a ênfase na lógica gerencialista naquela instituição. Já os TCEs do ES, MS, RJ e TO apresentaram predominância da lógica gerencialista, acompanhada por uma presença moderada da lógica burocrática. Por outro lado, nos TC-DF e TCE-CE, a lógica burocrática foi aplicada com maior intensidade em comparação à gerencialista. Também foi observado que os TCEs da BA, GO, MG, MT, PB, RN, RO, RS, SC, assim como os TCMs de GO e PA, apresentaram equilíbrio na aplicação das lógicas gerencialista e burocrática.

A forma como as lógicas institucionais se manifestam nas auditorias operacionais impacta diretamente seus resultados, sendo esse efeito especialmente observado no contexto da educação básica, objeto deste estudo. Auditores orientados por uma lógica gerencialista tendem a concentrar-se na avaliação de desempenho, buscando melhorias em indicadores educacionais, maior economicidade e eficácia na gestão dos recursos públicos, além de sugerirem ações corretivas. Por outro lado, auditorias conduzidas sob uma lógica burocrática frequentemente priorizam a conformidade normativa, o que pode deslocar o foco da avaliação de desempenho e dificultar a identificação de oportunidades de aprimoramento na aplicação dos recursos destinados à educação básica.

Dado que os trabalhos dos Tribunais de Contas são, em sua maioria, auditorias de conformidade (Lino & Aquino, 2017), estas instituições possuem predominantemente a lógica burocrática. A análise dos relatórios de

auditorias operacionais na área da educação evidenciou que, embora essas auditorias sejam orientadas por uma lógica gerencialista, a lógica legal — predominante nos Tribunais de Contas — continua a exercer influência significativa sobre sua condução. A coexistência das lógicas burocrática e gerencialista nos relatórios de auditoria operacional demonstra que os Tribunais de Contas operam com lógicas institucionais coexistentes, pois, apesar de buscarem avaliar aspectos de desempenho, sugerirem melhorias e levantarem boas práticas, também buscaram avaliar a legalidade por meio da verificação do cumprimento de leis e regulamentos.

Essa coexistência pode ser vista como camadas institucionais, nas quais uma nova lógica é incorporada sem substituir a anterior (Polzer et al., 2016). No contexto desta pesquisa, a lógica burocrática permanece como base.

A identificação dos três papéis exercidos pelos auditores nas auditorias operacionais e a análise sobre a escolha desses papéis revelam sua importância. A escolha do papel pelo auditor influencia o processo da auditoria, os achados, a abordagem adotada e a interação com os auditados (Abu Hasan et al., 2013; Pierre & De Fine Licht, 2019). Assim, a abordagem consultiva e facilitadora pode induzir o auditado a cooperar (Parker et al., 2020), o que contribui para o impacto da auditoria operacional, que pode afetar diretamente ou indiretamente as práticas, desempenhos e culturas da entidade auditada (Lonsdale, 1999).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa contribui para os estudos sobre lógicas institucionais ao oferecer um estudo aplicado à auditoria governamental no Brasil. Além disso, avança o debate sobre auditoria operacional no setor público e responde a lacunas apontadas por estudos anteriores, especialmente em relação à América do Sul e a instituições de controle externo que adotam o modelo napoleônico (Mattei et al., 2021; Rana et al., 2021).

Os resultados mostram a coexistência de duas lógicas institucionais nas auditorias operacionais da educação básica pelos Tribunais de Contas: a gerencialista, com o auditor como consultor de gestão, e a burocrática, nos papéis de juiz e contador público. Essa sobreposição segue a perspectiva de camadas, em que novas lógicas se somam sem eliminar as anteriores (Polzer et al., 2016).

A pesquisa mostra como essas lógicas influenciam o papel adotado pelo auditor. Mesmo em auditorias operacionais, orientadas pela lógica gerencialista, persiste a presença de funções associadas à lógica burocrática, ainda predominante nessas instituições. Em geral, a lógica gerencialista foi mais recorrente nos relatórios analisados, o que era esperado, dado o foco dessas auditorias. No entanto, elementos da auditoria de conformidade — vinculada à lógica burocrática — seguem influenciando significativamente as auditorias operacionais, revelando a forte presença da lógica institucional básica dos Tribunais de Contas.

A análise evidenciou que a intensidade de aplicação dessas lógicas nas auditorias operacionais varia entre regiões: enquanto alguns Tribunais apresentam uma orientação mais burocrática, outros destacam elementos predominantemente gerencialistas. Os tribunais dos estados do PR, ES, MS, RJ e TO enfatizaram a lógica gerencialista; o TC-DF e o TCE-CE tiveram maior orientação burocrática; e o TCE-MT, junto com os tribunais da BA, GO, MG, MT, PB, RN, RO, RS, SC, além dos TCMs de GO e PA, demonstraram equilíbrio entre ambas as lógicas. Auditorias conduzidas sob uma lógica gerencialista tendem a priorizar recomendações voltadas à melhoria da gestão e à qualidade na aplicação dos recursos públicos. Por outro lado, auditorias com viés burocrático geralmente enfatizam critérios de conformidade, o que pode desvirtuar os objetivos das auditorias operacionais e limitar a avaliação efetiva do desempenho e das melhorias na gestão pública. Esse tensionamento entre lógicas institucionais foi observado no contexto da educação básica, evidenciando como a ênfase em determinada lógica pode influenciar os achados e as recomendações das auditorias no setor público.

A identificação dos papéis dos auditores mostrou-se relevante, pois esses papéis afetam diretamente a abordagem, a condução, os achados e a relação com os auditados (Abu Hasan et al., 2013; Pierre & De Fine Licht, 2019). Além disso, os papéis escolhidos indicam que abordagens consultivas e facilitadoras tendem a gerar maior cooperação dos auditados (Parker et al., 2020), fator crucial para o impacto positivo das auditorias operacionais (Lonsdale et al., 2011). Assim, o estudo mostra que a escolha do papel do auditor não apenas define sua abordagem, mas também pode influenciar a receptividade dos auditados e os impactos da auditoria. Compreender essa relação é essencial para aprimorar as práticas de auditoria operacional e promover interações mais eficazes entre auditores e auditados.

Embora esta pesquisa tenha avançado no entendimento das lógicas institucionais nas auditorias operacionais, uma limitação foi a ausência de análise direta das percepções dos auditados, já que as lógicas foram analisadas apenas no ambiente da auditoria. Pesquisas futuras poderiam explorar essa interação, buscando compreender melhor os efeitos combinados das lógicas no desempenho das auditorias. Adicionalmente, estudos podem investigar como os Tribunais de Contas podem articular essas lógicas para maximizar sua missão institucional e aprimorar as entidades auditadas.

Por fim, o estudo oferece implicações práticas concretas para os Tribunais de Contas: i) É vital buscar um maior alinhamento entre a missão da auditoria operacional e a Lógica Gerencialista, incentivando os auditores a transcenderem o foco na conformidade em favor da melhoria da gestão pública. ii) Recomenda-se a capacitação contínua de auditores e técnicos em competências de consultoria, análise de políticas públicas e gestão de desempenho, para que o papel de 'Consultor de Gestão' se torne mais robusto. iii) É fundamental incorporar considerações sobre governança e cultura organizacional das unidades auditadas. Ao adotar uma postura de parceria e colaboração (típica do consultor) em vez de uma abordagem puramente acusatória (típica do juiz), os TC podem reduzir a resistência e aumentar a receptividade dos gestores às recomendações, elevando a eficácia e o impacto real da Auditoria Operacional.

Para pesquisas futuras, sugere-se investigar, por meio de entrevistas ou surveys, por que a Lógica Burocrática ainda se manifesta nas conclusões dos relatórios, apesar dos objetivos gerencialistas. Entender as percepções e pressões sentidas pelos auditores ao redigir as conclusões pode iluminar os mecanismos institucionais que limitam a transição para um controle mais focado em desempenho.

REFERÊNCIAS

- Abrucio, F. L. (1997). O impacto do modelo gerencial na administração pública: Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. Escola Nacional de Administração (ENAP).
- Abu Hasan, H., Frecknall-Hughes, J., Heald, D., & Hodges, R. (2013). Auditee perceptions of external evaluations of the use of resources by local authorities. *Financial Accountability & Management*, 29(3), 291–326. <https://doi.org/10.1111/faam.12015>
- Alford, D. P. of S. R. R., Alford, R. R., & Friedland, R. (1985). *Powers of theory: Capitalism, the state, and democracy*. Cambridge University Press.
- Almandoz, J. (2014). Founding teams as carriers of competing logics. *Administrative Science Quarterly*, 59(3), 442–473. <https://doi.org/10.1177/0001839214537810>
- Aragão, C. V. de. (2014). Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: Um ensaio. *Revista Do Serviço Público*, 48(3), 104–132. <https://doi.org/10.21874/rsp.v48i3.391>
- Arantes, R. B., Loureiro, M. R., Couto, C., & Teixeira, Marco Antonio Carvalho. (2010). 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*.
- Araújo, J. G. D., & Lima, D. V. D. (2025). As lógicas institucionais dos Tribunais de Contas ea situação previdenciária dos Regimes Próprios de Previdência Social. *Revista de Administração Pública*, 59(1), e2024-0255.
- Barzelay, M. (2002). Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: Uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. *Revista Do Serviço Público*, 53(2), 5–35. <https://doi.org/10.21874/rsp.v53i2.283>
- Brasil, Tesouro Nacional. (2023). *Balanço do Setor Público Nacional 2023 – Ano base 2022*. Tesouro Nacional. Recuperado de https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:47338
- Battilana, J., & Lee, M. (2014). Advancing research on hybrid organizing – insights from the study of social enterprises. *Academy of Management Annals*, 8(1), 397–441. <https://doi.org/10.5465/19416520.2014.893615>
- Besharov, M. L., & Smith, W. K. (2014). Multiple institutional logics in organizations: Explaining their varied nature and implications. *Academy of Management Review*, 39(3), 364–381. <https://doi.org/10.5465/amr.2011.0431>
- Brasil, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Presidência da República. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Brasil, Tribunal de Contas da União. (2020). *Manual de Auditoria Operacional do TCU*. https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf
- Britto, É. A. de. (2014). Governança e accountability no setor público: auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCE-MG. *Revista TCE-MG*, 32(1).

- Camargo, B. H. F. (2020). Abordagem constitucional dos tribunais de contas: Uma análise acerca da evolução de suas competências para alcance da avaliação qualitativa. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 18(1), 342–376. <https://doi.org/10.32586/rcda.v18i1.590>
- Campelo, Graham Stephan Bentzen. (2010). Administração pública no Brasil: ciclos entre patrimonialismo, burocracia e gerencialismo, uma simbiose de modelos. *Ciência & Trópico*, 34.
- Cavalcante, P. L. C., Lotta, G. S., & Oliveira, V. E. de. (2018). Do insulamento burocrático à governança democrática: as transformações institucionais e a burocracia no Brasil. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea).
- Diaz, M. D. M. (2012). Qualidade do gasto público municipal em ensino fundamental no Brasil. *Brazilian Journal of Political Economy*, 32, 128-141.
- Friedland, R., & Alford, R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. In *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (pp. 232–263).
- Furtado Marques, M. (2022). O CONTROLE INTERNO E EXTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. *Revista Científica Semana Acadêmica*, 10(223), 1–29. <https://doi.org/10.35265/2236-6717-223-12156>
- Gomes, M. B. (2002). Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (FES). *Revista Do Serviço Público*, 53(2), 36–78. <https://doi.org/10.21874/rsp.v53i2.284>
- Gonçalves, R. C. de M. G., Fregonesi, M. S. F. do A., & Moreira, V. B. (2020). Respostas a lógicas institucionais conflitantes: Um estudo da participação nos lucros e resultados. *Organizações & Sociedade*, 27(92), 70–94. <https://doi.org/10.1590/1984-9270924>
- Graciliano, E. A., Moreira, J. C. F., Nunes, A. de P., Pontes, F. C. de M., & Zampa, F. F. (2010). Accountability na administração pública federal: contribuição das auditorias operacionais do TCU. *Pensar Contábil*.
- Grossi, G., Hancu-Budui, A., & Zorio-Grima, A. (2023). New development: The shift of public sector auditing under the influence of institutional logics—the case of European Court of Auditors. *Public Money & Management*, 43(4), 378–381. <https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2179777>
- Inep - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. (2022). Índice de Desenvolvimento da Educação Básica. <https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb/resultados>.
- Issai, I. (2019). 300, Performance Audit Principles. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_en_2019.pdf
- Jantz, B., Reichborn-Kjennerud, K., & Vrangbaek, K. (2015). Control and autonomy—the sais in norway, denmark, and germany as watchdogs in an npm-era? *International Journal of Public Administration*, 38(13–14), 960–970. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1069839>
- Jay, J. (2013). Navigating paradox as a mechanism of change and innovation in hybrid organizations. *Academy of Management Journal*, 56(1), 137–159. <https://doi.org/10.5465/amj.2010.0772>
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. (2020). Lógicas institucionais conflitantes e a independência de Tribunais de Contas. *USP International Conference in Accounting*.
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. de. (2017). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 26–40. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201803640>
- Lonsdale, J. (1999). Impact. In *Performance Or Compliance?: Performance Audit and Public Management in Five Countries* (pp. 171–193). Oxford University Press on Demand.
- Lonsdale, J., Wilkins, P., & Ling, T. (2011). *Performance auditing: Contributing to accountability in Democratic government*. Edward Elgar Publishing.
- Lounsbury, M. (2007). A Tale of Two Cities: Competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds. *Academy of Management Journal*, 50(2), 289–307. <https://doi.org/10.5465/amj.2007.24634436>
- Marques Neto, F. P. de Azevedo. (2009). Os grandes desafios do controle da administração pública. Nova Organização Administrativa Brasileira.

- Mattei, G., Grossi, G., & Guthrie A.M., J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: A literature review. *Meditari Accountancy Research*, 29(7), 94–134. <https://doi.org/10.1108/medar-09-2020-1008>
- Menezes Filho, N. A., & Amaral, L. F. L. E. D. (2009). A relação entre gastos educacionais e desempenho escolar. *Repositório Insper*
- Morin, D. (2014). Auditors General's impact on administrations: A pan-Canadian study (2001-2011). *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 395-426.
- Oliveira, D. A. (2015). Nova gestão pública e governos democrático-populares: Contradições entre a busca da eficiência e a ampliação do direito à educação. *Educação & Sociedade*, 36(132), 625–646. <https://doi.org/10.1590/es0101-73302015152440>
- Oliveira, V. E., Menezes Filho, N. A., & Komatsu, B. K. (2022). A relação entre a qualidade da gestão municipal e o desempenho educacional no Brasil. *Economia Aplicada*, 26(1), 81-100.
- Pahnke, E. C., Katila, R., & Eisenhardt, K. M. (2015). Who takes you to the dance? How partners' institutional logics influence innovation in young firms. *Administrative Science Quarterly*, 60(4), 596–633. <https://doi.org/10.1177/0001839215592913>
- Parker, L. D., Schmitz, J., & Jacobs, K. (2020). Auditor and auditee engagement with public sector performance audit: An institutional logics perspective. *Financial Accountability & Management*, 37(2), 142–162. <https://doi.org/10.1111/faam.12243>
- Pereira, L. C. B. (2002). Reforma da nova gestão pública: Agora na agenda da América Latina, no entanto... *Revista Do Serviço Público*, 53(1), 5–27. <https://doi.org/10.21874/rsp.v53i1.278>
- Picheth, S. F., & Crubellate, J. M. (2019). Mudança, lógicas institucionais e emergência de novos atores: A renaturalização da maternidade no Brasil. *Organizações & Sociedade*, 26(90), 486–512. <https://doi.org/10.1590/1984-9260905>
- Pierre, J., & de Fine Licht, J. (2019). How do supreme audit institutions manage their autonomy and impact? A comparative analysis. *Journal of European Public Policy*, 26(2), 226–245. <https://doi.org/10.1080/13501763.2017.1408669>
- Polzer, T., Meyer, R. E., Höllerer, M. A., & Seiwald, J. (2016). Institutional hybridity in public sector reform: Replacement, blending, or layering of administrative paradigms. In *How Institutions Matter!* (pp. 69–99). Emerald Group Publishing Limited. <http://dx.doi.org/10.1108/s0733-558x201600048b003>
- Rana, T., Steccolini, I., Bracci, E., & Mihret, D. G. (2021). Performance auditing in the public sector: A systematic literature review and future research avenues. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 337–359. <https://doi.org/10.1111/faam.12312>
- Reay, T., & Jones, C. (2016). Qualitatively capturing institutional logics. *Strategic Organization*, 14(4), 441–454. <https://doi.org/10.1177/1476127015589981>
- Reginaldo, S. G., Xavier, A. R., Santana, J. R., Vasconcelos, J. G., dos Santos, M. J. C., Neto, J. S., & Scipião, L. R. D. N. P. (2021). A performance-based funding da educação básica no Brasil. *Research, Society and Development*, 10(2), e46510212468-e46510212468.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, 20(3), 368–385. <https://doi.org/10.1177/1356389014539869>
- Reichborn-Kjennerud, K., González-Díaz, B., Bracci, E., Carrington, T., Hathaway, J., Jeppesen, K. K., & Steccolini, I. (2019). Sais work against corruption in Scandinavian, South-European and African countries: An institutional analysis. *The British Accounting Review*, 51(5), 100842. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.100842>
- Santiso, C. (2007). Eyes wide shut? The politics of autonomous audit agencies in emerging economies. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.982663>
- Secchi, L. (2009). Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, 43(2), 347–369. <https://doi.org/10.1590/s0034-76122009000200004>
- Stapenhurst, Rick, & Titsworth, J. (2006). Parliament and supreme audit institutions. *The Role of Parliament in Curbing Corruption*.

- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (1999). Institutional logics and the historical contingency of power in organizations: Executive succession in the higher education publishing industry, 1958– 1990. *American Journal of Sociology*, 105(3), 801–843. <https://doi.org/10.1086/210361>
- Thorton, P., & Ocasio, W. (2008). Institutional logics. In *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism* (pp. 99–128). SAGE.
- Tracey, P., Phillips, N., & Jarvis, O. (2011). Bridging institutional entrepreneurship and the creation of new organizational forms: A multilevel model. *Organization Science*, 22(1), 60–80. <https://doi.org/10.1287/orsc.1090.0522>
- Wanna, J., Ryan, C., & Ng, C. (2001). *From accounting to accountability: A centenary history of the Australian national audit office*. Allen & Unwin Academic.

Como citar este artigo

Reis, C. C. L. & Lima, D. V. (2025). Tribunais de Contas e Auditoria Operacional: uma Perspectiva das Lógicas Institucionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 19:e232251. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2025.232251>