

idp

idn

MESTRADO PROFISSIONAL

EM GESTÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS

**PLANEJAMENTO DE AUDITORIAS E USO DE
INFORMAÇÕES:** UM ESTUDO COM AUDITORES DE CONTROLE
EXTERNO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

MONICA GARCIA NARDONI

São Paulo-SP, 2025

MONICA GARCIA NARDONI

**PLANEJAMENTO DE AUDITORIAS E USO DE
INFORMAÇÕES: UM ESTUDO COM AUDITORES DE
CONTROLE EXTERNO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Gestão e Políticas Públicas, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador

Professora Doutora Natália Massaco Koga.

São Paulo-SP, 2025

MONICA GARCIA NARDONI

**PLANEJAMENTO DE AUDITORIAS E USO DE
INFORMAÇÕES: UM ESTUDO COM AUDITORES DE
CONTROLE EXTERNO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Gestão e Políticas Públicas, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em 25 / 11 / 2025

Banca Examinadora

Profa. Dra. Natália Massaco Koga - Orientador

Prof. Dr. Alessandro de Oliveira Gouveia Freire

Prof. Dr. Bernardo Abreu de Medeiros

Prof. Me. Tiago Chaves Oliveira

Código de catalogação na publicação – CIP

N224p Nardoni, Monica Garcia

Planejamento de auditorias e uso de informações: um estudo com auditores de controle externo dos Tribunais de Contas / Monica Garcia Nardoni. — Brasília: Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa de São Paulo, 2025.
157 f. : il. color.

Orientadora: Profa. Dra. Natália Massaco Koga

Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão e Políticas Públicas) — Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa de São Paulo, São Paulo, 2025.

1. Auditoria governamental - Brasil. 2. Tribunal de contas - Brasil. 3. Auditor. 4. Fase de planejamento - fases da auditoria - Brasil. I.Título

CDD 657.45

Elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao meu marido, Gregory, por todo o apoio, paciência e suporte incondicional ao longo desta jornada. Sem sua compreensão e incentivo nos momentos de cansaço, esta conquista não seria possível.

Aos meus amados filhos, Mateus e Pedro, agradeço imensamente por toda a compreensão com a minha ausência, especialmente durante as longas viagens para cursar as disciplinas. Espero que esta trajetória de dedicação e estudo sirva de exemplo e inspiração para vocês.

Aos meus colegas e amigos Mônica, Sérgio e Rodrigo, minha gratidão pela parceria constante, pelo apoio mútuo e por todas as palavras de força, principalmente nos momentos de maior dificuldade.

Aos meus colegas da turma do Programa de Pós-Graduação em Gestão e Políticas Públicas, por compartilharem comigo tantos momentos de descobertas e aprendizado. O companheirismo e a troca de experiências ao longo deste percurso tornaram a caminhada muito mais leve e rica.

À minha orientadora, Profa. Dra. Natália Massaco Koga, por todos os ensinamentos, pela confiança depositada e pela condução segura e precisa deste trabalho. Sua disponibilidade e sabedoria foram fundamentais. Não poderia ter escolhido mestra melhor para me guiar.

Ao Presidente do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, Sr. Sérgio Ricardo de Almeida, expresse minha profunda gratidão. Sua gestão, marcada pelo fomento ao desenvolvimento e pela valorização do corpo técnico, foi fundamental para a minha trajetória. Esta dissertação é fruto da oportunidade e do incentivo à qualificação profissional oferecidos por esta Corte, que compreende que o investimento em seus servidores é o caminho para o fortalecimento do controle externo.

Por fim, agradeço imensamente a todos os colegas que ajudaram na disseminação desta pesquisa. O sucesso da coleta de



dados, que alcançou 226 respondentes em 33 Tribunais de Contas, só foi possível graças a essa rede de apoio.

A todos, meu muito obrigada.



RESUMO

Os Tribunais de Contas desempenham papel central no controle externo e dependem, para o planejamento de auditorias, da mobilização de informações de diferentes naturezas. Apesar disso, ainda são escassas as evidências empíricas sobre quais fontes são efetivamente utilizadas pelos auditores e em que condições institucionais esse uso se intensifica ou se diversifica. Esta dissertação enfrenta esse problema ao examinar como auditores de controle externo dos Tribunais de Contas do Brasil mobilizam informações no planejamento de auditorias de conformidade, financeiras e operacionais. Trata-se de estudo aplicado, quantitativo e descritivo, baseado em survey on-line com 226 respondentes de 33 Tribunais de Contas.

Mapearam-se tipos de fonte (normativas, dados administrativos, informações do jurisdicionado, relatórios de auditorias anteriores, experiência da equipe, estudos técnicos externos e evidências acadêmicas), frequência de uso, motivações, dificuldades e variações associadas a perfil profissional e a características institucionais. Os resultados indicam a existência de um núcleo informacional robusto, ancorado em normas, dados internos e informações do jurisdicionado, ao lado de uso residual de estudos técnicos externos e evidências científicas, mais visível em auditorias operacionais do que em financeiras. Os jurisdicionados aparecem simultaneamente como uma das principais fontes de insumo para o planejamento e como um dos principais focos de dificuldade, em razão de problemas de qualidade, disponibilidade e integração dos dados. Capacitações específicas, estruturas técnicas e unidades especializadas associam-se a maior mobilização de fontes, enquanto incentivos formais apresentam efeitos heterogêneos e o ceticismo profissional, embora amplamente valorizado, não se traduz automaticamente em maior diversidade informacional.

A principal conclusão é que o planejamento de auditorias nos Tribunais de Contas combina um repertório informacional eficiente, porém pouco diversificado, cuja ampliação depende de capacidades institucionais e de arranjos de governança da informação. A partir desses achados, destacam-se recomendações para a gestão da informação nas Cortes de Contas: aprimorar a qualidade e a

interoperabilidade das bases internas, fortalecer estruturas especializadas em dados e conhecimento, alinhar incentivos ao uso qualificado de fontes externas e desenvolver estratégias de intermediação de conhecimento que envolvam não apenas os auditores, mas também os jurisdicionados, induzindo a melhoria das capacidades informacionais destes.

Palavras-chave: auditoria governamental; Tribunais de Contas; uso de informação; planejamento de auditoria; capacidades analíticas; capacidades institucionais; knowledge brokers; survey.

ABSTRACT

Courts of Accounts play a central role in external control and depend on the mobilization of information of different natures for audit planning. Despite this, empirical evidence regarding which sources are effectively used by auditors and under what institutional conditions this use intensifies or diversifies remains scarce. This dissertation addresses this problem by examining how external auditors from Brazilian Courts of Accounts mobilize information during the planning of compliance, financial, and operational audits. It is an applied, quantitative, and descriptive study based on an online survey conducted with 226 respondents from 33 Courts of Accounts. The study mapped types of sources (normative, administrative data, information from the auditee, previous audit reports, team experience, external technical studies, and academic evidence), frequency of use, motivations, difficulties, and variations associated with professional profiles and institutional characteristics. The results indicate the existence of a robust informational core anchored in norms, internal data, and information from the auditee, alongside a residual use of external technical studies and scientific evidence, which is more visible in operational audits than in financial ones. Auditees appear simultaneously as a primary source of input for planning and as a main focus of difficulty due to issues regarding data quality, availability, and integration. Specific training, technical structures, and specialized units are associated with greater mobilization of sources, while formal incentives present heterogeneous effects, and professional skepticism, although widely valued, does not automatically translate into greater informational diversity. The main conclusion is that audit planning in Courts of Accounts combines an efficient yet scarcely diversified informational repertoire, the expansion of which depends on institutional capacities and information governance arrangements. Based on these findings, recommendations for information management in Courts of Accounts are highlighted: improving the quality and interoperability of internal databases, strengthening structures specialized in data and knowledge, aligning incentives for the qualified use of external sources, and developing knowledge brokering strategies that involve not only auditors but also auditees, inducing the improvement of their informational capacities.



Keywords: public sector auditing; Courts of Accounts (Brazil); information use; audit planning; analytical capacity; institutional capacity; knowledge brokers; survey



LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANTC	Associação Nacional dos Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil
BI	Business Intelligence
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CNES	Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde
CONTRAN	Conselho Nacional de Trânsito
DATASUS	Departamento de Informática do SUS (base de dados do SUS)
FDR	False Discovery Rate, taxa de descobertas falsas
FENASTC	Federação Nacional das Entidades dos Servidores dos Tribunais de Contas do Brasil
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IDP	Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IQR	Intervalo interquartil
ISA	International Standards on Auditing
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
NBC-TA	Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria
QEdu	Plataforma de dados educacionais QEdu
RPA	Robotic Process Automation, automação robótica de processos
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
SICONV	Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse do Governo Federal (nome histórico)

SIOPE	Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação
TCData	Plataforma/portal TCData
TCDF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCE-ES	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
TCM-SP	Tribunal de Contas do Município de São Paulo
TCs	Tribunais de Contas
TCU	Tribunal de Contas da União
UF	Unidade Federativa (estado)

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 Modelo de variáveis determinantes do ceticismo profissional nas auditorias	39
Figura 2 Participantes por Tribunal de Contas	55
Figura 3 Participação no planejamento por tipo de auditoria	61
Figura 4 Distribuição da frequência de uso das fontes	62
Figura 5 Uso médio das fontes informacionais (média e IC95%).	63
Figura 6 Distribuição da frequência de uso das fontes informacionais por tipo de auditoria	66
Figura 7 Uso médio das fontes informacionais por tipo de auditoria (heatmap)	69
Figura 8 Principais motivações para o uso das fontes informacionais, por tipo de auditoria	72
Figura 9 Principais dificuldades no uso de informações – por auditoria	76
Figura 10 Uso médio das fontes informacionais por Tribunal de Contas, segundo tipo de auditoria	78
Figura 11 Capacitação × alto uso (4–5): diferença de percentuais (Sim – Não)	80
Figura 12 Estrutura técnica X Alto Uso de fontes de informação	82
Figura 13 Estrutura especializada X Alto Uso de fontes de informação	84
Figura 14 Incentivos institucionais × alto uso (4–5) por fonte (por tipo de auditoria)	86
Figura 15	

.....	88
Figura 16	
Média de mobilização de fontes por faixa etária	
.....	92
Figura 17	
Média de mobilização de fontes por área de formação	
.....	93
Figura 18	
Média de mobilização de fontes por escolaridade	
.....	94
Figura 19	
Média de mobilização de fontes por tempo no cargo	
.....	95
Figura 20	
Distribuição da importância atribuída ao ceticismo profissional	
.....	97

LISTA DE QUADROS

Quadro 1

Síntese conceitual operacionalizada

.....26

Quadro 2

Relação entre Variáveis Dependentes e Independentes da Pesquisa

.....54

Quadro 3

Estatísticas descritivas de uso por tipo de fonte (todas as auditorias)

.....64

Quadro 4

Médias (1–5) por tipo de auditoria, teste de Kruskal–Wallis, tamanho do efeito (ε^2) e comparações pareadas (Dunn-Holm)

.....70

Quadro 5

Correlação entre ceticismo e uso de fontes

.....96

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 20

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA 20

1.2 APRESENTAÇÃO DA PROBLEMÁTICA E DA PERGUNTA DE PESQUISA.....
..... 21

1.3 ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS..... 22

1.3.1 GERAL 22

1.3.2 ESPECÍFICOS 22

2. REFERENCIAL TEÓRICO 25

2.1 DEFINIÇÕES CONCEITUAIS: DADOS INFORMACIONAIS E FONTES DE
INFORMAÇÃO 25

2.2 CONCEITO DE AUDITORIA E A ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS..
..... 27

2.3 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA..... 29

2.4 FONTES INFORMACIONAIS UTILIZADAS NO PLANEJAMENTO DE
AUDITORIAS..... 30

2.4.1 TIPOS DE USO DA INFORMAÇÃO 32

2.4.2 FATORES QUE INFLUENCIAM O USO DE INFORMAÇÕES PELOS
AUDITORES 33

2.4.2.1 CETICISMO PROFISSIONAL E CONSTRUÇÃO DO CONHECIMENTO EM
AUDITORIA 38

2.4.3 OS TRIBUNAIS DE CONTAS COMO PRODUTORES E INTERMEDIADORES
DE CONHECIMENTO 40

2.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO REFERENCIAL TEÓRICO: ARTICULAÇÃO DOS
CONCEITOS CENTRAIS 42

3. HIPÓTESE(S) DO ESTUDO 45

4. METODOLOGIA..... 47

4.1 NATUREZA E ABORDAGEM DA PESQUISA 47

4.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA..... 48

4.3 FUNDAMENTAÇÃO EMPÍRICA: DADOS E TÉCNICAS DE COLETA..... 49

4.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS..... 50

4.4.1 VARIÁVEIS DA PESQUISA 53

4.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA 54

SUMÁRIO

5. PERFIL DOS AUDITORES59

5.1.1 CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS E PROFISSIONAIS.....	59
5.1.2 FORMAÇÃO ACADÊMICA E EXPERIÊNCIA NO CONTROLE EXTERNO	59
5.1.3 TIPOS E TEMÁTICAS DE AUDITORIAS REALIZADAS	60
5.2 PADRÕES DE USO INFORMACIONAL.....	62
5.2.1 VISÃO GERAL DO USO DE FONTES DE INFORMAÇÃO.....	62
5.2.2 DIFERENÇAS POR TIPO DE AUDITORIA.....	65
5.3 MOTIVAÇÕES PARA O USO DE INFORMAÇÃO	71
5.4 DIFICULDADES NO USO DE INFORMAÇÕES.....	73
5.4.1 O PAPEL DO JURISDICIONADO COMO FONTE DE INFORMAÇÃO.	74
5.4.2 DIFERENÇAS NAS DIFICULDADES POR TIPO DE AUDITORIA	75
5.5 DIFERENÇAS INSTITUCIONAIS.....	77
5.5.1 COMPARAÇÃO ENTRE TRIBUNAIS DE CONTAS.....	77
5.5.2 EFEITO DA CAPACITAÇÃO SOBRE O USO DE FONTES INFORMACIONAIS.....	79
5.5.3 ESTRUTURA TÉCNICA E USO DE FONTES INFORMACIONAIS.....	81
5.5.4 ESTRUTURA ESPECIALIZADA E USO DE FONTES INFORMACIONAIS	83
5.5.5 INCENTIVOS INSTITUCIONAIS E USO DE FONTES INFORMACIONAIS	86
5.5.6 TEMÁTICA DA AUDITORIA E PADRÕES DE USO INFORMACIONAL.....	87
5.6 PERFIL DOS AUDITORES E CETICISMO.....	91
5.6.1 CARACTERÍSTICAS DO AUDITOR E MOBILIZAÇÃO DE FONTES DE INFORMAÇÃO	91
5.6.2 CETICISMO PROFISSIONAL E USO DE INFORMAÇÕES.....	96

6. CONCLUSÕES 100

6.1 O USO DE INFORMAÇÕES NO PLANEJAMENTO DE AUDITORIAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS	101
6.2 BAIXO USO DE EVIDÊNCIAS CIENTÍFICAS E ESTUDOS TÉCNICOS EXTERNOS	103
6.3 OUTROS ACHADOS RELEVANTES	104

SUMÁRIO

6.4 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA.....	106
6.5 LIMITAÇÕES E PRÓXIMOS PASSOS	108

REFERÊNCIAS.....	111
-------------------------	------------

APÊNDICES.....	118
-----------------------	------------



1

INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA

A atuação dos Tribunais de Contas no Brasil exerce papel fundamental no controle da administração pública, promovendo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes federativos, com vistas a assegurar a legalidade, legitimidade, economicidade e eficiência na aplicação dos recursos públicos. Nesse contexto, o planejamento das auditorias realizadas por essas instituições representa uma etapa crítica para garantir a efetividade do controle externo.

Ao planejar uma auditoria, os auditores de controle externo precisam recorrer a diversas fontes informacionais para compreender o contexto da política ou programa analisado, identificar riscos e delinear os objetivos e escopo da fiscalização. Essas informações podem ter diferentes naturezas - normativas, administrativas, científicas, empíricas, entre outras - e sua adequada seleção e interpretação influenciam diretamente a qualidade do trabalho desenvolvido.

Em paralelo, observa-se uma crescente valorização do uso de evidências no processo decisório e na formulação de políticas públicas. Essa tendência, oriunda de uma abordagem baseada em evidências (*evidence-based policy*), também alcança o campo do controle, ao estimular práticas de auditoria mais analíticas, fundamentadas e orientadas a resultados. Nesse cenário, torna-se relevante investigar como os auditores de controle externo acessam, selecionam e utilizam as diferentes fontes de informação disponíveis durante o planejamento das auditorias, sobretudo diante da multiplicidade de bases de dados públicos, documentos oficiais, estudos técnicos e evidências científicas existentes.

A proposta desta pesquisa deriva de dois estudos. O primeiro é o artigo “A influência dos entes do controle no processo de absorção de conhecimento para políticas públicas”, de Koga, Goellner e Medeiros (2024), que analisa como órgãos como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria Geral da União (CGU) impactam a absorção de

evidências por burocratas federais. A pesquisa revela a complexidade das relações entre controle e gestão, com os entes de controle assumindo papéis variados, sejam colaborativos ou conflituosos no processo de produção de políticas, interferindo, direta ou indiretamente, na forma como o conhecimento é incorporado na formulação de políticas públicas.

O segundo estudo baseia-se no capítulo “Como os burocratas federais se informam? Uma radiografia das fontes de evidências utilizadas no trabalho das políticas públicas”, publicado por Koga et al. (2022). A pesquisa analisa um *survey* aplicado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) para compreender os fatores que moldam o uso de diferentes tipos de evidência (interna, externa, acadêmica e experiencial) por servidores públicos federais. O estudo evidencia que variáveis como o tipo de trabalho exercido, as capacidades analíticas individuais e organizacionais, a área temática de atuação e o perfil dos servidores influenciam o padrão de uso informacional na administração pública. Este estudo detectou o uso de recomendações dos Tribunais de Contas como fonte de informações utilizadas por burocratas federais.

Ambos os estudos, ao explorar o papel das informações e evidências no interior do Estado, contribuem para a construção de uma agenda que analisa os usos informacionais em diferentes arenas da burocracia pública. Esta dissertação busca contribuir com essa agenda, ao focar nos usos informacionais no âmbito do controle externo realizado pelos Tribunais de Contas.

1.2 APRESENTAÇÃO DA PROBLEMÁTICA E DA PERGUNTA DE PESQUISA

Os Tribunais de Contas são instituições centrais no sistema de controle externo brasileiro e têm como uma de suas funções a realização de auditorias que assegurem a legalidade, legitimidade e eficiência da gestão pública. Para que essas auditorias cumpram sua finalidade de forma qualificada, o processo de planejamento se revela uma etapa importante, pois define o escopo, os critérios, os objetivos e as fontes de evidência que orientarão a fiscalização.

Apesar da importância dessa fase, ainda são escassos os estudos que investigam como os auditores de controle externo acessam, selecionam e utilizam as informações disponíveis para planejar suas

auditorias. A literatura sobre uso de evidências no setor público tem avançado na compreensão dos fatores que condicionam o comportamento informacional dos burocratas, como mostram os achados de Koga et al. (2022), mas há uma lacuna quando se trata da atuação dos auditores dos Tribunais de Contas, sobretudo no que se refere às fontes informacionais mobilizadas.

Adicionalmente, os Tribunais de Contas brasileiros apresentam significativa heterogeneidade institucional, em termos de estrutura, capacidades técnicas, acesso a dados e métodos de auditoria e em termos de capacidades individuais dos auditores, o que pode impactar diretamente o modo como os auditores conduzem seus planejamentos. Compreender essa diversidade e identificar padrões no uso da informação pode contribuir para o fortalecimento institucional dos tribunais, bem como para a construção de metodologias mais alinhadas com os princípios da boa governança e da gestão pública orientada por evidências.

No contexto apresentado, formula-se a seguinte questão de pesquisa: **Como os auditores dos Tribunais de Contas do Brasil se informam na fase de planejamento de suas auditorias?**

1.3 ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS

1.3.1 GERAL

Identificar e analisar como os auditores dos Tribunais de Contas do Brasil se informam na fase de planejamento das auditorias de conformidade, operacionais e financeiras.

1.3.2 ESPECÍFICOS

- 1. Mapear os tipos de fontes informacionais utilizadas pelos auditores de controle externo no planejamento das auditorias (ex. dados administrativos, normativos, científicos, experienciais).**
- 2. Identificar a frequência de uso de diferentes tipos de informação entre os respondentes.**
- 3. Identificar o tipo de informações utilizadas em cada tipo de auditoria**

4. Mapear as principais motivações indicadas pelos auditores para a escolha das fontes de informação, com base em alternativas pré-definidas em escala de concordância.
5. Investigar as eventuais dificuldades enfrentadas pelos auditores no acesso, uso e interpretação dos dados informacionais.
6. Comparar padrões de uso informacional entre auditores de diferentes Tribunais de Contas, com base nas variáveis coletadas pelo *survey*.
7. Verificar se a temática da auditoria influencia a escolha das fontes informacionais utilizadas pelos auditores no planejamento.
8. Analisar se as características individuais dos auditores, como idade, tempo de exercício no cargo e escolaridade influenciam a escolha das fontes informacionais no planejamento de auditorias.



?

2

REFERENCIAL TEÓRICO**2.1 DEFINIÇÕES CONCEITUAIS: DADOS INFORMACIONAIS E FONTES DE INFORMAÇÃO**

No campo das políticas públicas informadas por evidências, o uso da informação é compreendido como elemento para o aprimoramento da formulação, implementação e avaliação de políticas. Para fins desta pesquisa, é necessário distinguir dois conceitos fundamentais: dados informacionais e fontes de informação.

Dados informacionais podem ser definidos como unidades de informação que, uma vez coletadas, organizadas e interpretadas, oferecem suporte à tomada de decisão. Brian Head (2016) entende por evidência “informação sistematicamente reunida e usada de modo explícito para informar decisões públicas”. Essa definição abarca desde dados quantitativos (ex: estatísticas oficiais, indicadores socioeconômicos) até relatos qualitativos (ex: experiências de atores, estudos de caso).

Segundo Sandra Nutley, Isabel Walter e Huw Davies (2007), a evidência usada na política pública pode ser classificada como:

- a) Evidência baseada em pesquisa (*research-based evidence*);**
- b) Informações administrativas e estatísticas (*administrative data*);**
- c) Experiências práticas e saberes tácitos (*practice-informed evidence*);**
- d) Informações contextuais ou institucionais.**

Dessa forma, os dados informacionais, no contexto do planejamento de auditorias, podem assumir múltiplas formas, variando conforme sua origem, estrutura, grau de sistematização e confiabilidade percebida.

Já o conceito de fontes de informação refere-se ao canal ou local de onde se originam os dados utilizados pelo auditor. Tais fontes podem ser:

- a) Internas, como relatórios anteriores, bases de dados institucionais e informações da unidade técnica;
- b) Externas, como dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), plataformas do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), sistemas do Ministério da Educação, artigos científicos, relatórios de organizações internacionais ou consultas a especialistas.

Ian Sanderson (2002) argumenta que a racionalidade da decisão pública não se baseia apenas na disponibilidade de informação, mas também na capacidade de interpretação, contextualização e uso efetivo das fontes. Assim, a análise das fontes utilizadas deve considerar não apenas sua natureza técnica, mas também sua acessibilidade, legitimidade e aplicabilidade no contexto decisório.

Quadro 1 – Síntese conceitual operacionalizada		
Termo	Definição operacional	Exemplos
Dados informacionais	Conteúdos informacionais utilizados para subsidiar o planejamento das auditorias	Estatísticas, indicadores, legislações, pareceres, diagnósticos
Fontes de informação	Locais ou canais de onde os dados são extraídos ou acessados	SIOPE, QEdu, TCData, relatórios de auditoria, Google Scholar

Fonte: elaboração da autora

Essa distinção conceitual permite investigar, de modo mais preciso, o comportamento informacional dos auditores de controle externo, sobretudo no momento inicial das auditorias, quando a triagem, seleção e interpretação de informações se revelam fundamentais para a definição de escopos, critérios e riscos.

A presente pesquisa parte do entendimento de que os Tribunais de Contas exercem um papel importante na governança pública, não apenas como instâncias de controle, mas também como produtores e disseminadores de conhecimento sobre a administração pública.

Com base nesse ponto de partida, este referencial teórico se dedica a explorar os conceitos centrais que fundamentam a análise

proposta: o papel institucional dos Tribunais de Contas, suas capacidades e desigualdades organizacionais, os tipos e o planejamento das auditorias, o uso de informações como insumo no processo de fiscalização e o ceticismo profissional como elemento da construção do conhecimento pelos auditores. Ao final, discute-se o potencial dos Tribunais como intermediadores de conhecimento no ciclo de políticas públicas.

A seguir, serão apresentados os principais conceitos que sustentam a prática da auditoria pública no Brasil, com ênfase nos tipos de auditoria, no papel do planejamento e nas fontes de informação utilizadas nesse processo.

2.2 CONCEITO DE AUDITORIA E A ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

A auditoria no setor público é uma atividade sistemática, independente e documentada, destinada a avaliar a conformidade, a eficiência, a eficácia e a economicidade dos atos da administração pública. Conforme a Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 100 (INTOSAI, 2013), trata-se de um processo essencial para a promoção da transparência, da responsabilização e da boa governança.

Os Tribunais de Contas (TCs) são responsáveis por exercer o controle externo da administração pública brasileira. Com atribuições definidas nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal de 1988, essas instituições têm como competência a fiscalização da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia dos atos administrativos. Ao longo das últimas décadas, os TCs têm ampliado sua atuação, indo além da verificação de conformidade para contribuir com a melhoria das políticas públicas (Filgueiras, 2020).

A partir disso, os TCs realizam auditorias com diferentes objetivos e escopos. Conforme as diretrizes da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI) e dos manuais do TCU e TCs e Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público (NBASP) 100 (2016), existem três tipos principais de auditoria no setor público: auditoria de conformidade, auditoria operacional e auditoria financeira.:

- a) Auditoria de conformidade: tem como foco verificar se atos e procedimentos administrativos estão em conformidade com**

as leis, regulamentos e normas aplicáveis. Trata-se de uma auditoria normativa, voltada à legalidade e legitimidade dos atos públicos (INTOSAI, 2013).

- b) Auditoria operacional: busca avaliar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos programas e políticas públicas. Também conhecida como auditoria de desempenho, visa produzir recomendações de aprimoramento com base em análise crítica da gestão (INTOSAI, 2016).**
- c) Auditoria financeira: concentra-se na análise das demonstrações contábeis do ente auditado, com o objetivo de verificar se representam adequadamente a posição financeira, os resultados e os fluxos de caixa, em conformidade com os princípios e normas contábeis aplicáveis (INTOSAI, 2016; TCU, 2016).**

Os Tribunais de Contas no Brasil, além de exercer o controle horizontal da administração pública, promovem boas práticas de gestão. Como já dito, a Constituição de 1988 conferiu ao TCU e aos tribunais de contas estaduais e municipais competências, como realizar auditorias operacionais, julgamentos de contas e fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial. Entretanto, a forma como essas competências são exercidas varia significativamente entre os tribunais, refletindo suas diferentes trajetórias, capacidades institucionais e estruturas organizacionais (Medeiros; Goellner; Koga, 2023).

Essas instituições operam, não apenas como fiscalizadoras, mas também como produtoras e disseminadoras de conhecimento. Os auditores de controle externo desempenham papel importante nesse contexto, pois atuam no planejamento e execução de auditorias que produzem informações para o ciclo de políticas públicas.

Além disso, os tribunais vêm expandindo suas áreas de auditoria operacional, investindo em centros de pesquisa interna, em sistemas de inteligência e no uso de bases de dados públicas. Isso exige dos auditores não apenas domínio técnico e jurídico, mas também habilidades analíticas e interpretativas (Grin, 2020).

Cada tipo de auditoria demanda ações próprias de investigação, coleta e análise de dados, o que torna ainda mais relevante a compreensão sobre as fontes informacionais utilizadas pelos auditores

durante o planejamento das fiscalizações. Essa etapa será explorada a seguir, com ênfase no papel do planejamento das auditorias.

2.3 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

O planejamento da auditoria é uma etapa do processo fiscalizatório, pois define os objetivos, o escopo, os critérios, os riscos e os procedimentos a serem aplicados. A ISSAI 300 (INTOSAI, 2016) e o Manual de Auditoria de Conformidade do TCU (2020) destacam que o planejamento orientado por risco permite uma atuação mais eficaz e eficiente, alocando recursos para áreas prioritárias.

Conforme apontado por Rodrigues (2011), o planejamento bem estruturado permite maior eficácia, evita retrabalho e promove o uso racional dos recursos da equipe. Além disso, o planejamento favorece o alinhamento entre os objetivos da auditoria e as expectativas institucionais, contribuindo para a credibilidade do controle externo e a entrega de valor público. Para Oliveira (2020), o planejamento é o momento em que o auditor compreende o contexto institucional, identifica as partes interessadas e delinea hipóteses iniciais sobre os possíveis achados.

Nos Tribunais de Contas, o planejamento envolve etapas como levantamento preliminar, definição dos objetivos da auditoria, seleção de critérios de avaliação, análise de riscos, elaboração da matriz de planejamento, definição do cronograma e designação da equipe (TCU, 2016; TCE-ES, 2020). Esse processo deve ser interativo e adaptável, permitindo atualizações conforme novas informações forem surgindo durante os trabalhos. O Manual de Auditoria Financeira do TCU (2016) reforça que o planejamento deve considerar a materialidade, a relevância social do objeto auditado e a disponibilidade de evidências, de forma a maximizar o impacto da auditoria.

No planejamento, os auditores definem os objetivos da auditoria, selecionam critérios, delimitam o escopo, estimam os recursos necessários e estabelecem o cronograma. Exemplo: ao planejar uma auditoria de conformidade sobre transporte escolar, o auditor pode selecionar como critérios o Código de Trânsito Brasileiro, Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), resoluções do Conselho Nacional de Trânsito (CONTRAN) e normas estaduais. Entretanto, se a auditoria for do tipo operacional, além dessas informações, seriam necessários

conhecimentos sobre rotas, tempo de viagem, entre outros que demonstrem a efetividade da prestação da política pública.

As fontes informacionais utilizadas nessa fase são múltiplas: relatórios de auditorias anteriores, bases de dados governamentais (SIOPE, SICONV, ComprasNet), legislações, denúncias e experiências de auditorias passadas. A diversidade e qualidade das fontes influenciam diretamente na definição do escopo e na elaboração da matriz de planejamento

Na prática dos Tribunais de Contas brasileiros, o planejamento pode se dar por meio de instrumentos como planos anuais de auditoria, matrizes de planejamento, seleção de objetos com base em critérios de materialidade, relevância e risco, entre outros. Tribunais como o Tribunal de Contas do Estado de Sergipe (TCE-SE) e o Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM-SP) têm publicado regularmente seus planos de auditoria, incorporando o uso de dados e indicadores na seleção de temas.

Um bom planejamento permite racionalizar recursos, mitigar riscos e produzir achados com maior impacto, além de assegurar a credibilidade dos resultados perante os jurisdicionados e a sociedade, demonstrando o que o auditor considerou para fiscalizar o objeto de auditoria.

Com base nessa compreensão, o próximo tópico aborda um componente essencial do planejamento: o uso de informações qualificadas como insumo para as decisões técnicas dos auditores, sendo determinante para a qualidade do trabalho desenvolvido pelos Tribunais.

2.4 FONTES INFORMACIONAIS UTILIZADAS NO PLANEJAMENTO DE AUDITORIAS

A literatura sobre capacidades estatais e análise de políticas públicas destaca que a qualidade da ação estatal depende, em grande parte, do acesso e uso de informações para subsidiar decisões. No âmbito das auditorias, isso significa que o planejamento deve estar ancorado em evidências suficientes e variadas, extraídas de múltiplas fontes.

O planejamento de auditorias exige o uso sistemático de diferentes tipos de informações, que permitem ao auditor compreender o contexto, formular hipóteses e selecionar os procedimentos mais adequados. As fontes informacionais mais comuns incluem dados normativos, registros administrativos, estudos técnicos, literatura científica e informações experienciais (Koga et al., 2022).

Koga, Goellner e Medeiros (2024) indicam que as recomendações dos próprios órgãos de controle são amplamente utilizadas pelos gestores públicos, o que sugere que os TCs funcionam também como repositórios e disseminadores de conhecimento. Dessa forma, o modo como os auditores acessam, selecionam e interpretam essas informações reflete sua capacidade analítica e institucional.

A discussão sobre os tipos de evidência utilizados, como evidências administrativas, científicas, normativas e experienciais, é central para garantir a qualidade das auditorias e, por extensão, o aperfeiçoamento das políticas públicas. Conforme argumentam Howlett (2009) e Koga et al. (2022), cada tipo de evidência, como as de natureza normativa, administrativa, científica ou experiencial, apresenta diferentes graus de credibilidade e aplicabilidade, sendo mobilizado conforme o contexto institucional, os objetivos da auditoria e as capacidades analíticas dos auditores.

A seleção das fontes informacionais constitui uma etapa crítica no planejamento da auditoria. Tais fontes podem ser classificadas em normativas (leis, decretos, regulamentos), administrativas (bases de dados de gestão), estatísticas (indicadores de desempenho), científicas (estudos, artigos, avaliações externas) e experienciais (conhecimento acumulado pelos auditores do próprio tribunal, de outros tribunais de contas ou por outras instituições).

Bases de dados como Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE), Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) e Departamento de Informação e Informática do Sistema Único de Saúde (DATASUS), Portal Nacional de Contratações Públicas (contratações), Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), entre outras, são frequentemente utilizadas para identificar indícios, selecionar unidades jurisdicionadas e estabelecer parâmetros comparativos. Também são comuns o uso de relatórios de auditorias anteriores,

consultas a sistemas internos, jurisprudência e normas internas dos TCs.

Ademais, a emergência de ferramentas tecnológicas tem ampliado a capacidade dos Tribunais de acessarem e processarem informações. Exemplos como os sistemas ALICE, SABIA e COSMOS, utilizados pelo TCU, demonstram a aplicação de Business Intelligence (BI), Automação Robótica de Processos (RPA) e Inteligência Artificial em processos de auditoria. Essas tecnologias impactam diretamente a escolha das fontes informacionais e contribuem para aumentar a eficiência e a precisão do planejamento das auditorias.

2.4.1 TIPOS DE USO DA INFORMAÇÃO

A literatura distingue maneiras pelas quais evidências são apropriadas em processos decisórios. Essa tipologia ajuda a compreender por que determinadas fontes se tornam centrais no planejamento de auditorias, enquanto outras cumprem papéis complementares. Trabalhos clássicos sistematizam três modalidades não excludentes de uso: instrumental, conceitual (*enlightenment*) e político/simbólico (Weiss, 1977; 1979; Nutley; Walter; Davies, 2007).

No uso instrumental, a informação orienta diretamente critérios, procedimentos e decisões específicas. Em contextos regulados e com registros padronizados, essa função tende a prevalecer, pois reduz incerteza operacional e dá rastreabilidade às etapas de planejamento.

O uso conceitual descreve influências difusas e cumulativas, a evidência reconfigura enquadramentos, categorias e hipóteses de trabalho, ainda que não se possa apontar um único estudo como determinante de uma decisão. Em planejamento de auditorias, essa função aparece quando sínteses e análises externas ajudam a interpretar o objeto, a comparar alternativas e a identificar mecanismos plausíveis.

O uso político/simbólico ocorre quando a informação é mobilizada para conferir legitimidade a decisões, sustentar posições em disputas ou atender expectativas formais de fundamentação. Não é, por si, ilegítimo; porém, quando dominante, pode mascarar lacunas e desestimular exploração informacional adicional.

Além de classificar usos, a literatura enfatiza condições que viabilizam o uso substantivo de evidências em serviços públicos, tais como utilidade percebida, confiabilidade, tempestividade e ajuste aos processos e formatos organizacionais (Nutley; Walter; Davies, 2007). Em outras palavras, não basta que a evidência exista; é preciso que ela chegue no tempo certo, em formato utilizável e com qualidade mínima reconhecida para que cumpra funções instrumentais e conceituais, e não apenas simbólicas.

Aplicada ao planejamento de auditorias, essa moldura sugere um alicerce instrumental, necessário para garantir auditabilidade e aderência a critérios, complementado, quando o objeto exige interpretação e comparação, por funções conceituais de evidências externas e de sínteses. A explicitação, nos documentos de planejamento, do porquê e para quê cada fonte é utilizada (instrumental, conceitual ou simbólica) aumenta transparência e reprodutibilidade, e cria condições para monitorar e aperfeiçoar o repertório ao longo do tempo.

2.4.2 FATORES QUE INFLUENCIAM O USO DE INFORMAÇÕES PELOS AUDITORES

O uso de informações pelos auditores é influenciado por diversos fatores, entre os quais se destacam os condicionantes institucionais (regras, cultura organizacional, acesso a tecnologias), individuais (formação, experiência, tempo de cargo) e organizacionais (estrutura de equipes, tempo para planejamento, suporte técnico). Essas condições operam num ambiente marcado pela clivagem entre produtores e usuários de conhecimento, o que reforça a necessidade de intermediação (Caplan, 1979).

A incorporação de conhecimento externo no planejamento depende de estoques prévios e de rotinas internas que viabilizam reconhecer valor, adquirir, assimilar e aplicar informação. Em termos clássicos, trata-se de capacidade de absorção, cuja presença reduz custos de busca e aumenta a utilizabilidade das fontes no fluxo de trabalho (Cohen; Levinthal, 1990; Zahra; George, 2002).

Conforme argumentam Koga et al. (2022), a prática decisória dos burocratas não depende apenas da existência de evidências, mas também da capacidade institucional de acessá-las, compreendê-las e utilizá-las.

Como discutem Gomide, Pereira e Machado (2018), o comportamento informacional dos burocratas é condicionado não apenas por fatores técnicos, mas também pelas capacidades institucionais e pelos contextos organizacionais nos quais estão inseridos, o que reforça a necessidade de analisar as capacidades dos Tribunais de Contas para compreender o uso de informações no planejamento de auditorias. Wu, Ramesh e Howlett (2015) apontam que as capacidades estatais se distribuem em três dimensões: administrativa, analítica e política, o que ajuda a compreender as diferenças de desempenho entre órgãos.

A mobilização de informações no planejamento depende da articulação entre capacidades individuais e arranjos organizacionais. No plano individual, competências analíticas, literacia informacional e familiaridade com métodos e bases setoriais ampliam a habilidade de reconhecer valor, selecionar fontes e interpretar evidências. No plano organizacional, tempo disponível para análise, acesso a ferramentas e bases, estruturas especializadas de curadoria/apoio metodológico e incentivos alinhados funcionam como condições capacitantes que reduzem custos de busca e aumentam a utilizabilidade da informação. A literatura sobre *policy analytical capacity* indica que treinamentos isolados tendem a produzir ganhos limitados quando não encontram suporte em rotinas, governança e infraestrutura; inversamente, quando competências individuais são combinadas a arranjos institucionais favoráveis, a probabilidade de uso substantivo de fontes, internas e externas, aumenta de modo sistemático (Newman; Cherney; Head, 2017; Weible; Elgin; Pattison, 2012).

Em linha semelhante, estudos empíricos como os de Landry, Amara e Lamari (2001) demonstram que a simples disponibilidade de informações não assegura sua utilização. A absorção de pesquisa pelo setor público depende de fatores como relevância percebida, credibilidade da fonte, adaptabilidade do conhecimento ao contexto decisório e capacidades organizacionais para interpretar e aplicar as informações.

A literatura especializada em políticas públicas e administração pública tem destacado a importância da capacidade estatal na produção de políticas eficazes. No âmbito dos Tribunais de Contas, essa discussão se traduz na análise da chamada "capacidade institucional de controle", ou seja, a habilidade técnica, organizacional e política dos

TCs para realizar auditorias qualificadas e influenciar o processo decisório (Grin, 2020).

Contudo, observa-se um quadro de forte heterogeneidade entre os TCs brasileiros. De acordo com o levantamento realizado pela Federação Nacional das Entidades dos Servidores dos Tribunais de Contas do Brasil (FENASTC) (2023), há variações expressivas no número de cargos, na nomenclatura dos postos, na taxa de vacância dos quadros técnicos, nos regimes de trabalho e nas formas de remuneração. Essa diversidade institucional impacta diretamente a atuação fiscalizatória e a qualidade das auditorias realizadas.

Há diferenças, inclusive, na formação dos auditores. Existem tribunais que estabelecem formações específicas como requisito para o ingresso nas carreiras, exigindo graduação em áreas como contabilidade, direito, economia ou administração. Em outros, não há delimitação por área de formação, o que produz um corpo funcional mais diversificado (FENASTC, 2023).

Os estudos de Medeiros et al. (2023) revelam que o Tribunais de Contas da União apresenta uma melhoria significativa em suas capacidades, principalmente após os anos 2000, com o fortalecimento da função fiscalizadora do tribunal. Entretanto, os Tribunais de Contas estaduais podem não ter tido o mesmo avanço. Enquanto alguns TCs contam com carreiras estruturadas, centros de capacitação, áreas especializadas em planejamento e auditorias operacionais, outros enfrentam limitações de pessoal, infraestrutura e qualificação técnica. Enquanto o TCU conta com unidades especializadas, sistemas de BI, bases próprias e atuação consolidada em auditorias operacionais, muitos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) e Tribunais de Contas Municipais (TCMs) ainda enfrentam desafios estruturais para incorporar análises mais complexas.

Essas disparidades impactam diretamente o uso de informações no planejamento das auditorias. Tribunais com maior capacidade analítica tendem a utilizar bases de dados públicas, sistemas informatizados de fiscalização, painéis de indicadores e relatórios gerenciais como fontes prioritárias.

A escolha das fontes de informação utilizadas pelos auditores no planejamento de auditorias pode ser condicionada, entre outros fatores, pelo grau de estruturação institucional dos entes auditados. Em contextos organizacionais mais robustos, com maior capacidade

administrativa e bases de dados consolidadas, tende-se a observar o uso de fontes analíticas e externas, como sistemas informatizados, relatórios gerenciais e indicadores públicos. Por outro lado, quando os órgãos fiscalizados apresentam limitações institucionais, com menor maturidade na gestão da informação, os auditores tendem a recorrer prioritariamente a fontes tradicionais, como normativos legais e dados fornecidos diretamente pela gestão auditada. Essa inferência é apoiada pelas evidências empíricas coletadas por Oliveira (2020), que identificou, com base em entrevistas com auditores da Controladoria-Geral da União (CGU), que a disponibilidade e a qualidade das fontes informacionais nos auditados influenciam diretamente a atuação dos auditores. Tais achados reforçam a hipótese de que o contexto institucional do auditado pode limitar ou ampliar o repertório informacional disponível ao auditor no momento do planejamento.

Fernandes e Teixeira (2020) identificaram que essa diversidade institucional se reflete na forma como os TCs interagem com a sociedade, planejam suas auditorias e organizam suas equipes. Tribunais com maior capacidade organizacional tendem a ter equipes multidisciplinares, acesso a bases de dados estruturadas, processos bem definidos de planejamento e execução das auditorias, além de maior inserção nos debates sobre políticas públicas. Instituições com menor capacidade institucional enfrentam barreiras estruturais que dificultam o uso de instrumentos técnicos mais avançados, impactando negativamente a qualidade das análises e das decisões públicas, inclusive no campo do controle externo.

Esse cenário demanda atenção, pois a atuação dos TCs como intermediários de conhecimento e promotores da *accountability* está diretamente vinculada à sua capacidade institucional.

Adicionalmente, cabe destacar o conceito de capacidade analítica, definido por Wu, Ramesh e Howlett (2015) como os meios acumulados para apropriar, usar e disseminar conhecimento para e sobre o processo de formulação de políticas. Essa dimensão tem sido explorada mais recentemente nos estudos sobre instituições de controle, como os de Medeiros, Goellner e Koga (2023), que analisam o TCU e a CGU sob a ótica das capacidades administrativas e analíticas. Os autores argumentam que o fortalecimento dessas capacidades tem ampliado o papel dos auditores na produção de conhecimento e na qualificação técnica das auditorias, influenciando, inclusive, os formuladores de políticas públicas. Inserir essa perspectiva contribui

para entender como a estrutura institucional e os incentivos à capacitação afetam diretamente o comportamento informacional dos auditores no momento do planejamento.

Além das capacidades institucionais, as características individuais dos auditores também se mostram determinantes para o uso da informação no planejamento de auditorias. Estudos como o de Medeiros, Goellner e Koga (2023) demonstram que o grau de escolaridade é uma *proxy* relevante da capacidade analítica individual, influenciando diretamente a habilidade dos auditores de identificar, avaliar e aplicar evidências qualificadas. A atratividade das carreiras nos órgãos de controle, associada à elevada remuneração e aos incentivos institucionais para a formação continuada, tem contribuído para a composição de quadros com alto nível de qualificação acadêmica, especialmente no TCU e na CGU. Tais fatores ajudam a explicar padrões diferenciados de uso informacional entre auditores, a depender da trajetória profissional e das condições organizacionais de cada tribunal.

Do ponto de vista organizacional, capacidades combinam execução técnica, adaptação e coerência interna, sustentadas por arranjos de governança que dão direção e legitimidade às rotinas (Brinkerhoff, 2005; 2008; 2010; Baser; Morgan, 2008). Regras e incentivos calibram prioridades informacionais, em contextos com critérios estabilizados e trilhas documentais, a padronização tende a elevar consistência e previsibilidade; em situações de maior incerteza, a autorregulação por rotinas precisa ser acompanhada de mecanismos de aprendizagem (curadoria interna, revisões pós-projeto, espaços de experimentação) e de autorização para exploração de fontes além do núcleo. A trajetória de desenvolvimento de capacidades na administração pública destaca investimentos em infraestrutura de dados, integração/interoperabilidade, governança de qualidade e acúmulo de conhecimento organizacional como condições que reduzem custos de busca e aumentam a utilizabilidade da informação, favorecendo a passagem de reconhecer valor para adquirir, assimilar e aplicar evidências no planejamento (Jensen; Krogstrup, 2017).

A próxima seção se aprofunda em um aspecto decisivo da prática do auditor: o ceticismo profissional, que influencia diretamente a forma como as informações são interpretadas e transformadas em conhecimento aplicável à auditoria, e como essa etapa se conecta à qualidade do trabalho desenvolvido pelos Tribunais.

2.4.2.1 CETICISMO PROFISSIONAL E CONSTRUÇÃO DO CONHECIMENTO EM AUDITORIA

O julgamento profissional do auditor é atravessado não apenas por competências técnicas, mas também por seu posicionamento crítico diante das informações. Esse processo envolve a análise do contexto auditado, a triangulação de dados e a formulação de hipóteses sobre os achados possíveis. No marco normativo, o ceticismo profissional é requisito para a obtenção de evidência apropriada e suficiente, orientando julgamentos e procedimentos do auditor (IAASB, ISA 200).

Um aspecto fundamental na prática da auditoria é o ceticismo profissional, definido pelas normas internacionais como uma atitude de questionamento e alerta para condições que possam indicar possíveis distorções nas informações analisadas (NBC-TA 200, 2016). O ceticismo permite que o auditor analise criticamente as evidências, evitando julgamentos precipitados. Essa postura crítica é fundamental para garantir a imparcialidade da auditoria, especialmente diante de informações obtidas de fontes diversas e com graus variados de confiabilidade. O ceticismo, nesse sentido, funciona como mecanismo de controle da própria interpretação, reforçando a imparcialidade e a acurácia das recomendações de auditoria.

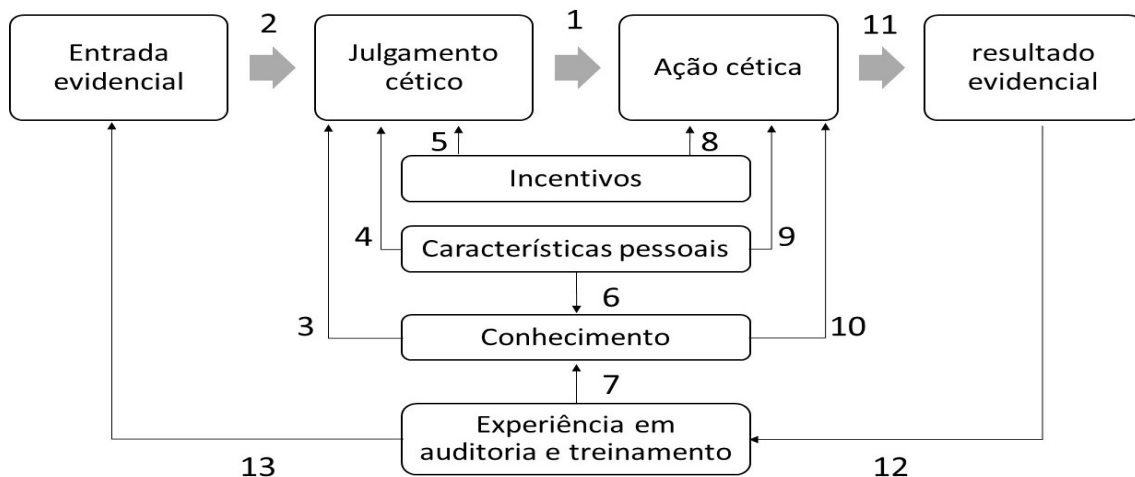
Nelson (2003) argumenta que o ceticismo é tanto uma característica individual quanto uma resposta situacional. Em auditorias no setor público, essa postura crítica auxilia na construção do conhecimento sobre o objeto auditado e orienta a busca por evidências confiáveis. Estudo sobre os auditores da Controladoria-Geral da União (CGU) mostra que o uso da informação está diretamente associado à capacidade do auditor de contextualizar e confrontar dados de múltiplas fontes, exercendo ceticismo para validar os achados de auditoria (Oliveira, 2020).

A pesquisa revelou que os auditores da CGU utilizam uma variedade de fontes informacionais, incluindo relatórios de auditorias anteriores, dados administrativos, normativos, indicadores de desempenho e experiências acumuladas, e que o julgamento profissional é aprimorado justamente quando esses dados são analisados com ceticismo e espírito investigativo. Assim, o uso de informações no planejamento não é neutro: ele depende das capacidades cognitivas, técnicas e institucionais dos auditores, bem

como de sua disposição crítica para questionar e reinterpretar as evidências disponíveis.

A Figura 1, apresentada por Oliveira (2020), sintetiza os principais determinantes do ceticismo profissional nas auditorias. O modelo propõe que o ceticismo resulta da interação entre três grupos de fatores: individuais, situacionais e organizacionais. Os fatores individuais incluem atributos como experiência prévia, grau de conhecimento técnico e traços de personalidade do auditor. Os fatores situacionais dizem respeito ao ambiente em que a auditoria ocorre, como a pressão por prazos, a complexidade do objeto auditado e o grau de ambiguidade das informações disponíveis. Já os fatores organizacionais envolvem aspectos como a cultura institucional, incentivos internos e o nível de supervisão e apoio das chefias.

Figura 1 – Modelo de variáveis determinantes do ceticismo profissional nas auditorias¹



Fonte: Oliveira (2020, p. 36)

Essa abordagem integradora ajuda a explicar por que auditores diferentes podem reagir de maneiras distintas diante de contextos semelhantes e destaca a importância de ambientes institucionais que favoreçam o ceticismo construtivo. Nos Tribunais de Contas, onde há grande heterogeneidade institucional, compreender esses

¹ Cada número da figura corresponde a uma etapa do processo: **1. Professional Skepticism**: estado atual do ceticismo do auditor; **2. Cues (Indícios)**: sinais que ativam o ceticismo; **3. Activation of Skepticism**: início do questionamento; **4. Skeptical Judgments**: julgamentos críticos; **5. Skeptical Actions**: ações derivadas do julgamento cético; **6. Feedback**: influência das ações no ceticismo futuro; **7. Influencing Factors**: fatores individuais, situacionais e organizacionais que moldam o processo como um todo (NELSON, 2009; OLIVEIRA, 2020).

determinantes é essencial para desenvolver estratégias que fortaleçam o julgamento profissional e a qualidade das auditorias.

O ceticismo profissional favorece o reconhecimento de lacunas e a busca de evidências suficientes e apropriadas, com avaliação crítica de premissas, alternativas e consistência dos registros. Trata-se, contudo, de uma atitude que não se confunde automaticamente com o comportamento informacional. Sua expressão prática depende de condições capacitantes, tempo disponível para análise, acesso a ferramentas e bases, curadoria/apoio metodológico e incentivos alinhados, e de rotinas que tornem viável a exploração de fontes no fluxo de trabalho. Na ausência dessas condições, o ceticismo tende a se manifestar principalmente no núcleo interno (verificações e reconciliações documentais), sem necessariamente se traduzir em ampliação do repertório de fontes.

2.4.3 OS TRIBUNAIS DE CONTAS COMO PRODUTORES E INTERMEDIADORES DE CONHECIMENTO

Além de exercerem a função de controle externo, os Tribunais de Contas têm se consolidado como atores na produção e intermediação de conhecimento no setor público. Sua atuação vai além da fiscalização e alcança a orientação, a capacitação e a indução de boas práticas de gestão. Por meio da emissão de relatórios, pareceres, decisões e recomendações, os TCs influenciam diretamente o comportamento de gestores públicos e o aprimoramento das políticas públicas.

Estudos como os de Koga et al. (2024) demonstram que os órgãos de controle exercem papel ativo no processo de intermediação de conhecimento, influenciando como outras instituições interpretam e utilizam dados. A atuação dos Tribunais de Contas pode ser associada à literatura sobre intermediários do conhecimento (*knowledge brokers*), na medida em que essas instituições traduzem, contextualizam e transmitem informações técnicas de maneira acessível a gestores públicos e à sociedade.

Conforme discutido por Lomas (2007) e MacKillop et. al. (2020), os intermediários do conhecimento cumprem um papel essencial ao facilitar o uso de evidências no processo decisório, promovendo o aprendizado institucional e fortalecendo a accountability no setor público. Dessa forma, a atuação dos Tribunais transcende a função

meramente sancionadora e assume uma dimensão pedagógica e de aprimoramento da governança pública.

Outrossim, estudos recentes apontam que as recomendações produzidas pelos Tribunais de Contas vêm ganhando centralidade como fontes de conhecimento utilizadas pelos gestores públicos no processo de formulação, reformulação e ajuste de políticas (Medeiros; Goellner; Koga, 2023). Essa constatação reforça o entendimento de que os relatórios e achados das auditorias não apenas cumprem função de controle, mas também informam o *policymaking* e retroalimentam o ciclo das políticas públicas. Tal dinâmica torna ainda mais relevante investigar como os próprios auditores percebem e utilizam essas recomendações no planejamento de novas fiscalizações, o que constitui uma das hipóteses subjacentes desta pesquisa.

Além de traduzirem e disseminarem informações técnicas, os Tribunais de Contas podem ser compreendidos como intermediadores estratégicos entre conhecimento especializado e a prática governamental. Conforme discutido por MacKillop et. al.(2020), os *knowledge brokers* exercem um papel ativo ao adaptar, interpretar e contextualizar as evidências científicas para torná-las compreensíveis e acionáveis pelos formuladores de políticas. Essa função pode reduzir a distância entre a produção de evidências e sua aplicação prática, contribuindo para o fortalecimento da governança pública.

O papel dos TCs como intermediadores de conhecimento se manifesta na disseminação de achados e recomendações de auditorias operacionais e de conformidade, que servem de referência para outras instituições e para o aprimoramento normativo e institucional. Essa atuação contribui para o fortalecimento da accountability e para o aprendizado institucional no setor público (Grin, 2020; Filgueiras, 2020).

Contudo, a efetividade dessa função depende da capacidade dos TCs em comunicar seus achados de forma clara, tempestiva e útil para os gestores e a sociedade. A linguagem acessível, a transparência e a articulação institucional são fatores-chave para ampliar a influência positiva dos tribunais no ecossistema de políticas públicas (Filgueiras, 2020).

A pesquisa de Koga et al. (2024), baseada em entrevistas com formuladores de políticas, demonstra que as recomendações dos tribunais de contas são percebidas como fontes legítimas de informação, utilizadas na formulação de pareceres, reestruturação de

programas e revisão de normativos. Porém, a relação entre auditores e gestores pode oscilar entre colaboração e conflito, sendo marcada, em alguns casos, por desconfiança, excesso de cobrança ou insegurança institucional.

Ao estudar como os auditores de controle externo utilizam diferentes fontes informacionais no planejamento de suas auditorias, esta pesquisa busca compreender como se dá, na prática, o acesso à informação dos auditores de modo a entender essa intermediação do conhecimento, e de que forma ela pode ser potencializada como estratégia para qualificar o controle e impactar positivamente as políticas públicas.

A distância entre quem produz conhecimento e quem utiliza informação em rotinas decisórias é amplamente discutida na literatura como o problema das “duas comunidades”: tempos institucionais, linguagens e incentivos distintos dificultam a circulação e a tradução da evidência (Caplan, 1979). Nesse contexto, a atuação dos Tribunais como intermediadores, por meio de curadoria, padronização e sínteses orientadas ao planejamento, reduz custos de busca e de interpretação e aumenta a utilizabilidade das informações no fluxo de trabalho.

2.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO REFERENCIAL TEÓRICO: ARTICULAÇÃO DOS CONCEITOS CENTRAIS

A revisão teórica apresentada neste capítulo buscou construir a base conceitual para a compreensão dos usos informacionais no planejamento de auditorias pelos Tribunais de Contas. As variações no uso de fontes resultam da interação entre demanda informacional do objeto, capacidades e infraestrutura e arranjos de rotinas e incentivos, em ambiente onde persiste a clivagem entre **produtores** e **usuários** de conhecimento (Caplan, 1979). Essa clivagem reforça a necessidade de mecanismos de intermediação no planejamento. Ao longo da exposição, foram abordados cinco eixos centrais que se inter-relacionam de maneira sinérgica:

Em primeiro lugar, a distinção entre *dados informacionais* e *fontes de informação* permitiu delimitar com os objetos analíticos da pesquisa. Essa diferenciação é essencial para mapear os conteúdos utilizados pelos auditores, permitindo compreender o comportamento informacional de forma mais refinada.

Em seguida, ao tratar do conceito de auditoria e das funções dos Tribunais de Contas, evidenciou-se que essas instituições exercem papéis múltiplos: além da fiscalização, atuam como produtoras, disseminadoras e intermediadoras de conhecimento. Essa atuação se materializa em auditorias de diferentes tipos, conformidade, operacional e financeira, as quais demandam distintas abordagens metodológicas e informacionais.

O terceiro eixo destacou a importância do planejamento da auditoria como etapa estratégica na definição do escopo, dos critérios e dos procedimentos a serem adotados. O planejamento exige capacidade técnica, ceticismo profissional e uso criterioso de informações, sendo influenciado pelas estruturas institucionais, capacidades organizacionais e perfil dos auditores.

No quarto eixo, aprofundou-se a discussão sobre as fontes informacionais utilizadas, evidenciando a diversidade de naturezas, normativas, administrativas, científicas, experienciais, e os fatores condicionantes de seu uso. Tais fatores abrangem desde variáveis institucionais e organizacionais até atributos individuais, como escolaridade e tempo no cargo. Além disso, destacaram-se as desigualdades estruturais entre os Tribunais de Contas brasileiros, que resultam em diferentes graus de capacidade informacional e analítica.

Por fim, discutiu-se o papel dos Tribunais de Contas como intermediadores de conhecimento, à luz da literatura sobre *knowledge brokers*. Essa perspectiva amplia o entendimento do controle externo como uma atividade meramente fiscalizatória e reforça sua função pedagógica, de orientação e de qualificação da gestão pública por meio da produção e difusão de informações técnicas.

Assim, os conceitos aqui articulados oferecem uma base teórica para compreender o uso de fontes informacionais no planejamento das auditorias como um fenômeno influenciado pela interação entre fatores institucionais, organizacionais e individuais, mediados pelo contexto da auditoria e pelas capacidades dos atores envolvidos. Essa fundamentação teórica orienta a construção do instrumento de pesquisa e a análise dos dados, permitindo compreender em profundidade como os auditores dos Tribunais de Contas se informam.



3

3

HIPÓTESE(S) DO ESTUDO

Dado que a presente pesquisa adota uma abordagem quantitativa, de natureza exploratória e descritiva, não foram formuladas hipóteses específicas a priori. O objetivo principal do estudo é mapear e analisar o uso de fontes informacionais pelos auditores de controle externo no planejamento de auditorias, sem a pretensão de testar relações causais previamente estabelecidas.

A literatura consultada, no entanto, permite construir expectativas teóricas gerais que orientam a análise empírica. Parte-se da premissa de que o uso de fontes informacionais no planejamento das auditorias pode ser influenciado por fatores como:

- a) o tipo de auditoria realizada,**
- b) a temática predominante da fiscalização,**
- c) características individuais dos auditores (como tempo no cargo e formação acadêmica),**
- d) e capacidades institucionais dos Tribunais de Contas de origem.**

Assim, embora a pesquisa não formule hipóteses específicas no formato tradicional (hipotético-dedutivo), considera-se que a identificação de padrões e associações entre essas variáveis poderá subsidiar investigações futuras com delineamentos confirmatórios.

A opção metodológica pela não formulação de hipóteses está, portanto, alinhada à proposta de levantamento exploratório, conforme orientações de Gil (2002) e Marconi e Lakatos (2010), para pesquisas que visam aprofundar o conhecimento sobre fenômenos ainda pouco estudados.

Isso reforça o caráter exploratório da pesquisa e abre caminho para futuros estudos com abordagens analíticas ou mistas.



4

4

METODOLOGIA

4.1 NATUREZA E ABORDAGEM DA PESQUISA

A presente pesquisa classifica-se como aplicada, quantitativa e descritiva, utilizando o levantamento do tipo *survey*.

É considerada uma pesquisa aplicada, pois visa gerar conhecimento com aplicação prática, voltado à compreensão e ao aprimoramento das práticas de planejamento de auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas do Brasil. O objetivo é subsidiar melhorias institucionais, contribuindo para o uso mais efetivo de fontes informacionais pelos auditores de controle externo. De acordo com Gil (2002), a pesquisa aplicada “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos”. Nessa mesma linha, a pesquisa aplicada, segundo a literatura metodológica, está voltada para a solução de problemas concretos, frequentemente com interesses institucionais ou organizacionais (Marconi; Lakatos, 2010).

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva, pois busca identificar, registrar e analisar as características do fenômeno investigado, sem manipulação de variáveis. Mais especificamente, objetiva descrever os tipos de fontes informacionais utilizadas pelos auditores no planejamento de auditorias, a frequência de uso, os fatores motivacionais, as dificuldades percebidas e as relações com o perfil profissional e temático das auditorias. Conforme Gil (2002), “a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno”.

A abordagem adotada é quantitativa, uma vez que a coleta e análise dos dados foi realizada por meio de um questionário estruturado, aplicado a uma amostra de auditores, com tratamento estatístico dos dados. O método de coleta de dados utilizada foi o *survey*, adequado para coletar dados padronizados sobre opiniões, comportamentos e características de um grupo populacional definido (Groves et al., 2004).

4.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população-alvo da pesquisa é composta por auditores de controle externo que atuam nos Tribunais de Contas do Brasil, incluindo os 26 Tribunais de Contas dos Estados (TCEs), o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), o Tribunal de Contas da União (TCU) e os Tribunais de Contas dos Municípios (TCMs) atualmente existentes nos estados da Bahia, Goiás, Pará, São Paulo e Rio de Janeiro. Esses profissionais são responsáveis pela realização de auditorias governamentais e exercem o planejamento das fiscalizações no setor público.

A escolha por essa população justifica-se pelo objetivo da pesquisa, que é compreender as práticas de uso de fontes informacionais no planejamento de auditorias por parte dos auditores de controle externo, independentemente da esfera federativa ou área temática de atuação.

Ademais, a escolha por esse grupo se justifica também pelo fato de os auditores constituírem o núcleo técnico diretamente envolvido na atividade-fim dos Tribunais de Contas, especialmente nas etapas de planejamento, execução e elaboração de achados. Como destacam Medeiros, Goellner e Koga (2023), os auditores são os agentes que operacionalizam as capacidades organizacionais dessas instituições, sendo responsáveis pela mobilização de recursos técnicos, informacionais e metodológicos no processo de auditoria. Desse modo, analisar suas práticas informacionais contribui para compreender os fundamentos técnicos e cognitivos que orientam a produção do controle externo no Brasil.

Diante da inexistência de uma base nacional consolidada de contatos desses profissionais e das dificuldades operacionais de acesso à totalidade da população, foi adotada uma amostragem não probabilística, por conveniência, com recrutamento dos respondentes por meio de redes profissionais, contatos institucionais e grupos de WhatsApp. Essa abordagem objetivou atingir auditores de diferentes regiões e instituições, maximizando a diversidade da amostra, ainda que sem pretensões de representatividade estatística.

Essa técnica é considerada adequada para pesquisas de caráter exploratório e descritivo, especialmente quando o universo populacional é disperso e não acessível de forma estruturada (Gil, 2002).

A ampla divulgação do *link* do questionário, acompanhada de informações claras sobre os objetivos da pesquisa e garantias de anonimato, buscou fomentar a adesão voluntária de participantes de múltiplos Tribunais.

Foram incluídos todos os respondentes que atuassem, no momento da coleta, como auditores de controle externo, independentemente da unidade técnica, tempo de serviço ou área temática de atuação. Não foram aplicados critérios restritivos quanto ao cargo ou trajetória profissional, a fim de captar a variedade de experiências e práticas relacionadas ao uso de informações no planejamento das auditorias.

4.3 FUNDAMENTAÇÃO EMPÍRICA: DADOS E TÉCNICAS DE COLETA

A pesquisa foi realizada por meio da aplicação de um *survey*, com o objetivo de coletar dados padronizados junto a auditores de controle externo dos Tribunais de Contas do Brasil. O instrumento de coleta foi um questionário estruturado, composto majoritariamente por perguntas fechadas, organizadas em blocos temáticos alinhados aos objetivos específicos da pesquisa.

O questionário foi dividido em seções que abrangeram: (1) características do perfil profissional do respondente (ex: tempo de atuação, formação, unidade de lotação), (2) tipos de fontes informacionais utilizadas no planejamento de auditorias, (3) frequência de uso de cada tipo de informação, (4) motivações para a escolha das fontes utilizadas, (5) dificuldades percebidas no acesso, uso e interpretação das informações e (6) tipo e temática predominante das auditorias planejadas.

O instrumento foi elaborado com base em estudos prévios sobre o uso de informações em processos decisórios e práticas de auditoria, bem como adaptado às especificidades do contexto institucional dos Tribunais de Contas.

Foi realizado um pré-teste com um pequeno grupo de 20 auditores (servidores do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso), no mês de julho de 2025, para verificação da clareza das perguntas, consistência interna e adequação do tempo de resposta. Embora fosse necessário que o piloto ocorresse com auditores de Tribunais de Contas

de outros estados, optou-se por restringir o teste para que a pesquisa não fosse disseminada antes do término desta fase. Esse processo teve como objetivo garantir a validade de conteúdo do questionário, conforme recomendações metodológicas para *surveys* (Groves et al., 2004).

A coleta de dados foi conduzida de forma remota, por meio de formulário eletrônico (*Google Forms*), com distribuição do *link* via aplicativo de mensagens *WhatsApp* entre os dias 01 e 31 de agosto de 2025. Esse método objetivou ampliar o alcance do questionário e facilitar o acesso aos respondentes, considerando a dispersão geográfica dos Tribunais de Contas no território nacional. Cada convite conteve uma apresentação da pesquisa, além de esclarecimentos sobre o anonimato, a confidencialidade dos dados e a ausência de qualquer vínculo institucional obrigatório de participação.

Durante o período da coleta de dados, foram realizados acompanhamentos pontuais e reenvios periódicos do convite, a fim de maximizar a taxa de resposta.

O delineamento do instrumento e a técnica de *survey* seguiram as diretrizes apontadas por Groves et al. (2004), que destacam a importância da padronização, da clareza dos itens e da adequação ao público-alvo, especialmente em levantamentos com múltiplos respondentes.

4.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

As análises partiram do banco consolidado do *survey* com auditores de Tribunais de Contas. Procedeu-se à padronização das respostas, identificação de casos válidos por item e exclusão pontual de não respostas conforme o contexto de cada análise.

Nos cortes por tipo de auditoria, consideraram-se apenas respondentes que declararam atuação na modalidade nos últimos 36 meses, de modo a preservar a pertinência das comparações.

Nas questões de múltipla resposta (por exemplo, os blocos de motivações e de dificuldades), cada respondente podia assinalar mais de uma alternativa. Os percentuais apresentados para cada opção foram calculados tomando como denominador apenas os respondentes que marcaram ao menos uma alternativa naquele bloco.

Respondentes que deixaram o bloco inteiro em branco foram tratados como não resposta e excluídos do denominador, evitando que a ausência de marcações fosse interpretada automaticamente como “não se aplica” para todas as alternativas.

Para mensurar o uso de informação por fonte, adotou-se a escala ordinal original de 1 a 5. Nos descritivos gerais e por tipo de auditoria, apresentaram-se médias por fonte e, quando útil, mediana e intervalo interquartil, além de intervalos de confiança de 95 por cento para as médias. O uso de médias nessa etapa teve caráter sintético e comparativo, enquanto a inferência estatística se baseou em testes não paramétricos apropriados à natureza ordinal dos dados. Complementarmente, exibiram-se distribuições por categorias de frequência para dar visibilidade à assimetria e à concentração de respostas.

Para comparar fontes entre tipos de auditoria, aplicou-se o teste de Kruskal–Wallis por fonte, seguido de pós-hoc de Dunn com correção de Holm quando identificado sinal global. Reportaram-se tamanhos de efeito por epsilon ao quadrado e foram adotados controles de multiplicidade por família analítica, notadamente quando o conjunto de sete fontes era testado em paralelo no mesmo enquadramento. Nos sumários visuais, utilizou-se *heatmap* de médias por fonte e modalidade, com indicação das diferenças estatisticamente significativas conforme os testes descritos.

As comparações associadas a condições institucionais, como capacitação recente, existência de estrutura técnica de dados, estrutura especializada de planejamento e incentivos ou orientações internas, foram conduzidas com a métrica de alto uso. Definiu-se alto uso pelo top-box de respostas 4 ou 5 na escala original, por ser um indicador de **adoção efetiva** e de **fácil leitura gerencial**. Nessas análises, estimou-se a diferença em pontos percentuais entre grupos de interesse (por exemplo, Sim menos Não) para cada fonte e, quando pertinente, dentro de cada tipo de auditoria. A inferência foi feita com qui-quadrado ou teste exato de Fisher, de acordo com a adequação amostral das células, aplicando-se correção de Holm para múltiplas comparações dentro de cada família. Em situações com cobertura suficiente na escala 1 a 5, realizou-se verificação adicional por Mann–Whitney como checagem de robustez da direção dos efeitos.

No recorte por temáticas de auditoria, calcularam-se médias por fonte dentro de cada tema assinalado. Essa exploração teve objetivo descritivo e não envolveu testes formais, dado o potencial desbalanceamento de tamanhos por tema e a possibilidade de um mesmo respondente contribuir para mais de uma temática. As figuras correspondentes registraram explicitamente os tamanhos de cada estrato para orientar a leitura substantiva.

Para sintetizar a mobilização informacional por pessoa e permitir comparações entre perfis e contextos, construiu-se o índice ST-MFI². O índice reescala cada resposta de 1 a 5 para 0 a 4, calcula-se a média dos itens efetivamente respondidos e multiplica-se por 21, o que produz um escore total entre 0 e 84. Esse procedimento concilia intensidade e diversidade de uso, reduz a sensibilidade a respostas faltantes e fornece um desfecho contínuo padronizado. O ST-MFI foi empregado nas comparações por faixa etária, tempo no cargo, escolaridade e área de formação. Nessas comparações, apresentaram-se médias do índice com intervalos de confiança de 95 por cento por grupo e aplicaram-se testes de Mann–Whitney para comparações binárias e Kruskal–Wallis para três ou mais grupos, com pós-hoc quando indicado. Sempre que cabível, reportaram-se medidas de tamanho de efeito compatíveis com os testes utilizados, como epsilon ao quadrado e, em proporções, diferenças em pontos percentuais.

A análise da relação entre ceticismo profissional e uso de informação combinou duas métricas do lado do ceticismo, um escore

² O Score Total de Mobilização de Fontes de Informação (ST-MFI) é um índice que resume, em um único valor, a intensidade com que informações são mobilizadas no planejamento das auditorias. O cálculo parte de 21 itens que combinam sete tipos de fonte informacional em três tipos de auditoria. As respostas são registradas em escala de 0 a 4, que corresponde a “nunca”, “raramente”, “às vezes”, “frequentemente” e “sempre”. Para cada respondente, obtém-se a soma dos escores atribuídos aos 21 itens, tratando respostas em branco como ausência de uso, o que equivale ao valor zero. O índice resultante varia de 0 a 84, em que valores mais altos indicam maior mobilização de fontes. Como referência interpretativa, um valor em torno de 42 corresponde, aproximadamente, a uso médio “às vezes” em todas as combinações fonte × tipo de auditoria, ao passo que valores próximos de 63 sugerem uso “frequente”.

Nos cruzamentos, o ST-MFI é tratado como variável de desfecho. Comparam-se as médias do índice entre grupos de interesse, como faixas etárias, tempo no cargo, escolaridade e área de formação, bem como entre diferentes perfis de ceticismo profissional medido no survey. A apresentação gráfica utiliza barras horizontais com intervalos de confiança de 95 por cento, o que facilita a leitura da magnitude das diferenças e da sobreposição entre grupos. Quando pertinente, as comparações são examinadas por meio de testes não paramétricos, empregando o teste de Mann–Whitney para dois grupos e o teste de Kruskal–Wallis para três ou mais grupos, com ênfase na direção das diferenças observadas e no tamanho de efeito associado.

médio e uma contagem de respostas “sempre”, e as confrontou com o ST-MFI e um indicador de diversidade de fontes. Estimaram-se correlações de Pearson para avaliar associações lineares globais e modelou-se adicionalmente por regressão com erros-padrão agrupados por Tribunal, a fim de considerar possível correlação intra-organização. A interpretação destacou a ausência de associação estatisticamente significativa no nível adotado, mantendo linguagem estritamente não causal e indicando a leitura dos achados como evidências de padrão associativo.

Em todas as frentes onde se realizaram baterias de testes paralelos por fonte, tipo de auditoria ou grupo institucional, registrou-se a estrutura da família de hipóteses e aplicaram-se correções apropriadas para multiplicidade, principalmente Holm e, quando pertinente aos p-valores globais por família, procedimentos de controle da taxa de descobertas falsas.

Por fim, as escolhas de visualização privilegiaram legibilidade e replicabilidade, empregando barras com médias , *heatmaps* para síntese de contrastes entre tipos de auditoria e gráficos de diferença em pontos percentuais para efeitos institucionais, de modo a alinhar a apresentação à natureza do desfecho analisado em cada bloco.

4.4.1 VARIÁVEIS DA PESQUISA

A pesquisa foi estruturada com base em um conjunto de variáveis que refletem os objetivos específicos do estudo. A principal variável dependente é o uso de fontes informacionais no planejamento de auditorias, mensurada por diferentes dimensões, tais como tipo, frequência, motivação e dificuldades percebidas. As variáveis independentes referem-se a características dos auditores, dos Tribunais e das auditorias planejadas. A seguir, apresenta-se a relação entre variáveis e objetivos da pesquisa:

Quadro 2 – Relação entre Variáveis Dependentes e Independentes da Pesquisa

Variável Dependente	Variáveis Independentes Relacionadas	Objetivo da Pesquisa
Tipo(s) de fonte utilizada	Perfil do auditor (idade, tempo de exercício, formação) Tipo de auditoria Temática da auditoria	Objetivos 1, 7, 8
Frequência de uso de fontes informacionais	Perfil do auditor Existência de apoio institucional Tipo e temática da auditoria	Objetivos 2, 6, 7, 8
Fontes utilizadas por tipo de auditoria	Tipo de auditoria Temática predominante	Objetivo 3
Motivações declaradas para o uso das fontes	Perfil do auditor Características institucionais (apoio ao planejamento)	Objetivos 4, 6, 8
Dificuldades no acesso, uso e interpretação	Características institucionais (apoio ao planejamento, UF do TCE) Perfil do auditor	Objetivos 5, 6, 8

Fonte: Elaboração da autora

A estrutura do questionário foi desenhada para capturar essas variáveis de forma padronizada, com perguntas fechadas e escalas de frequência, garantindo comparabilidade entre respondentes e viabilidade para análises estatísticas descritivas e associativas.

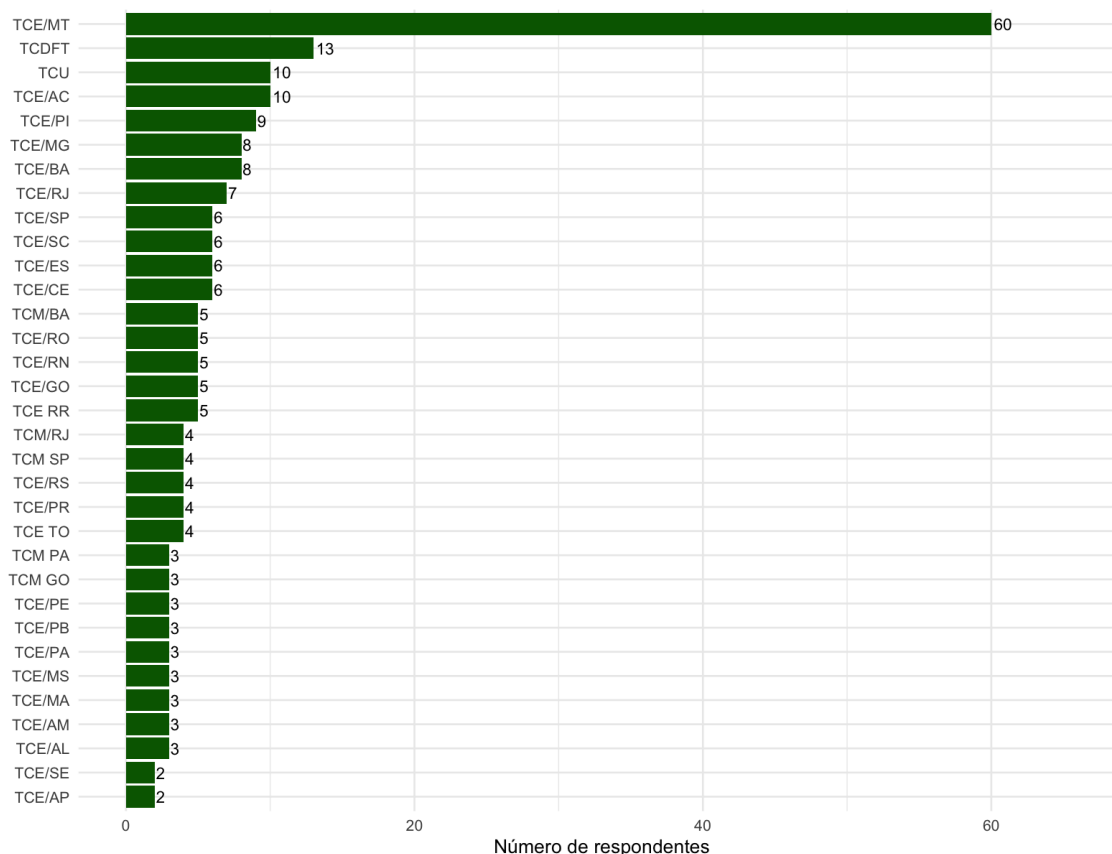
4.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Apesar dos esforços para garantir robustez metodológica e validade dos resultados, esta pesquisa apresenta limitações que merecem ser reconhecidas.

Em termos de desenho, o estudo foi transversal e baseado em autorrelato, o que impede inferências causais sobre determinantes do uso de informações e o vincula a possíveis vieses de memória, deseabilidade social e método comum, já que todas as variáveis foram coletadas por meio de um único questionário em um único momento. As conclusões se restringem, portanto, ao plano descritivo e associativo.

A amostragem adotada foi não probabilística por conveniência. Foram obtidas 226 respostas de auditores de controle externo de 33 Tribunais de Contas. Os respondentes foram recrutados por meio de redes profissionais e contatos institucionais, com divulgação em canais digitais e grupos de abrangência nacional. Embora o convite tenha sido dirigido a auditores de diferentes TCs do país, a amostra apresenta sobrerrepresentação do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, que concentra a maior parte dos respondentes. A distribuição dos participantes por Tribunal de Contas é apresentada na Figura 2.

Figura 2 – Participantes por Tribunal de Contas



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

Esse desenho, adequado ao caráter exploratório da pesquisa e à dificuldade de acesso à população, não permite a generalização

estatística dos resultados para o universo total de auditores de controle externo dos Tribunais de Contas do Brasil. A participação voluntária também pode ter gerado viés de autoseleção, na medida em que auditores mais engajados, familiarizados com pesquisas ou interessados na temática podem ter tido maior propensão a responder ao questionário, influenciando o perfil da amostra.

Embora a amostra tenha abrangido os 33 Tribunais de Contas, houve heterogeneidade na taxa de resposta por Tribunal, como demonstrado na Figura 2. Essa distribuição desigual limita comparações firmes entre TCs. Quando as análises foram repetidas separando por tipo de auditoria, as diferenças entre Tribunais deixaram de ser estatisticamente significantes após o ajuste por múltiplas comparações, ainda que alguns tamanhos de efeito sugerissem indícios de variação na mobilização de estudos externos e dados científicos em determinados painéis. Em alguns recortes, como combinações específicas de tipos de auditoria e características institucionais, os tamanhos de célula foram reduzidos, diminuindo o poder estatístico e tornando os efeitos sensíveis a ajustes mais conservadores. As comparações entre Tribunais devem, portanto, ser interpretadas como exploratórias.

Há limitações associadas às escolhas de mensuração. As medidas de uso informacional, motivações e dificuldades foram operacionalizadas por escalas e índices sintéticos, como o *score_total_fontes* e o índice de diversidade de fontes. Embora úteis para síntese e comunicação, essas escolhas implicam perda de nuance e dependem de decisões de agregação que podem afetar resultados marginais. A variável de uso informacional capta intensidade de uso por tipo de fonte, e não a finalidade desse uso, o que impede classificar empiricamente diferentes tipos de utilização da informação. A mensuração de incentivos institucionais foi feita por contraste entre presença ou ausência de mecanismos declarados, sem captar sua intensidade, desenho e *enforcement*, o que limita a interpretação final dos efeitos observados.

O instrumento de coleta de dados foi composto majoritariamente por perguntas fechadas. Essa opção favoreceu a padronização das respostas e a análise quantitativa, mas restringiu a profundidade das percepções captadas e a exploração de nuances qualitativas sobre estratégias, motivações e contextos específicos de uso da informação. Não foi objetivo deste trabalho testar modelos

causais nem realizar validação psicométrica aprofundada das escalas por meio de análise fatorial confirmatória, o que configura uma agenda para etapas subsequentes de pesquisa.

Reconhecendo essas limitações, foram adotadas algumas estratégias de mitigação na etapa de coleta e tratamento dos dados. Para reduzir o risco de baixa taxa de resposta, foram realizados envios sucessivos de convites, com intervalos programados, e contatos personalizados em redes profissionais. Buscou-se mitigar o viés de seleção por meio da ampla divulgação da pesquisa em grupos e redes de abrangência nacional, especialmente aqueles vinculados à Associação Nacional dos Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil (ANTC), à Rede Integrar e a Comitês Temáticos do Instituto Rui Barbosa, sem restrição prévia de Tribunal ou de área temática. Os questionários parcialmente preenchidos foram aproveitados sempre que continham informações relevantes para os objetivos da pesquisa. Para lidar com dados faltantes, adotou-se a exclusão pontual das respostas não fornecidas, de modo que apenas as questões em branco foram desconsideradas nas análises específicas, preservando-se as demais informações válidas, o que é compatível com a estrutura em blocos relativamente independentes do instrumento.

Por fim, a coleta ocorreu em período específico e em um contexto institucional determinado dos Tribunais de Contas brasileiros. Mudanças normativas, tecnológicas ou organizacionais posteriores podem alterar padrões de uso informacional, de modo que a extrapolação temporal dos achados deve ser feita com cautela. Ainda assim, ao mapear padrões e tendências no uso de informações no planejamento de auditorias, o estudo oferece subsídios empíricos relevantes para pesquisas futuras e para o aprimoramento institucional, sem pretender esgotar a complexidade do fenômeno.



5

5

PERFIL DOS AUDITORES**5.1.1 CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS E PROFISSIONAIS**

A amostra reúne 226 auditores de controle externo provenientes de 33 diferentes Tribunais de Contas. Considerando os casos válidos em cada variável, observa-se uma composição de gênero com predominância masculina: 57,1% dos respondentes se identificam como masculino (n = 128) e 42,9% como feminino (n = 96).

Em termos etários, predomina um perfil de meia carreira: as faixas de 40–49 anos (39,4%, n = 89) e 50–59 anos (27,4%, n = 62) concentram a maior parte dos participantes, seguidas pelo grupo de até 39 anos (23,5%, n = 53). O grupo de 60 anos ou mais é minoritário (9,7%, n = 22).

Esse retrato etário é coerente com o tempo de trajetória reportado. Dois terços dos respondentes atuam há 11 anos ou mais no cargo, 46,4% entre 11–20 anos (n = 104) e 20,5% há mais de 20 anos (n = 46), enquanto 17,4% têm 5–10 anos (n = 39) e 15,6% menos de 5 anos (n = 35).

Essa distribuição indica que a maioria dos auditores que responderam à pesquisa possui tempo de serviço superior a uma década, o que pode refletir a estabilidade do quadro funcional e o caráter de carreira permanente típico dos Tribunais de Contas.

O nível de escolaridade confirma um quadro de alta qualificação formal. Entre os válidos, 66,7% possuem pós-graduação lato sensu (especialização) (n = 150), 25,8% têm mestrado (n = 58) e 4,9% doutorado (n = 11); a graduação sem pós-graduação é residual (2,7%, n = 6).

5.1.2 FORMAÇÃO ACADÊMICA E EXPERIÊNCIA NO CONTROLE EXTERNO

As áreas de formação dos auditores foram classificadas segundo as grandes áreas da CAPES, a fim de padronizar respostas originalmente informadas como cursos específicos. A distribuição

obtida mostra que a ampla maioria dos respondentes possui formação em Ciências Sociais Aplicadas (45,1%), o que inclui cursos como Direito, Administração, Contabilidade, Economia e Gestão Pública. Em seguida, aparecem as Ciências Humanas (30,8%), abrangendo Pedagogia, Psicologia, Sociologia e Educação; e as Engenharias (11,6%), representadas por formações como Engenharia Civil, de Produção e Ambiental.

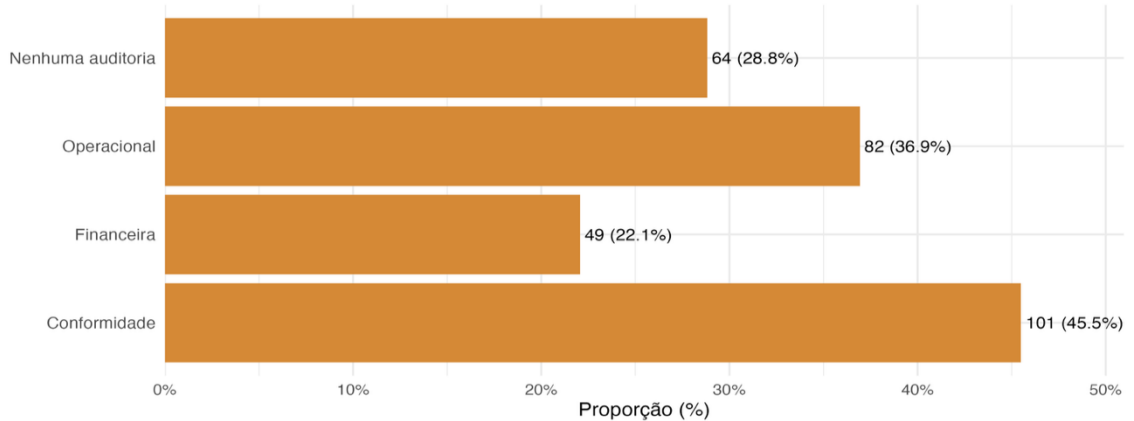
Com proporções menores, figuram as Ciências Exatas e da Terra (8%), Ciências da Saúde (2,2%) e a formação Multidisciplinar (2,2%). As Ciências Biológicas e Linguística, Letras e Artes não tiveram respondentes.

Esse perfil confirma a forte orientação técnico-administrativa do corpo de auditores, cuja predominância em Ciências Sociais Aplicadas reflete o papel jurídico, contábil e gerencial do controle externo no Brasil. Ao mesmo tempo, a presença relevante de formações nas áreas de Humanas e Engenharias indica uma diversificação gradual de competências, compatível com a ampliação do escopo das auditorias para temas de desempenho, políticas públicas e infraestrutura.

5.1.3 TIPOS E TEMÁTICAS DE AUDITORIAS REALIZADAS

A pesquisa identificou, de um lado, os tipos de auditoria mais frequentes e, de outro, as temáticas em que os respondentes atuaram recentemente. Destaca-se a quantidade de auditores que não realizaram auditorias nos últimos 36 meses. Quanto ao tipo, prevalecem as auditorias de conformidade, seguidas pelas operacionais; as financeiras aparecem em proporção menor (Figura 3).

Figura 3 – Participação no planejamento por tipo de auditoria³



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

Em relação às temáticas, verifica-se que 30,6% dos participantes indicaram não possuir temática específica. Em seguida, destacam-se as áreas Fiscal/Contábil (27,0%) e Licitações e Contratos (18,9%), que representam campos tradicionais de controle e concentram parte relevante das auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas.

As demais temáticas aparecem em proporções menores: Educação (13,5%), Obras e Infraestrutura (13,1%) e Saúde (12,6%) formam o núcleo de maior incidência entre as áreas setoriais, enquanto Meio Ambiente (7,2%), Previdência (6,3%), Segurança Pública (5,0%), Assistência Social (1,8%) e Tecnologia da Informação (1,4%) registram presença mais restrita.

Essa distribuição demonstra que, embora as temáticas sociais estejam representadas, predomina entre os respondentes um perfil voltado às funções típicas de controle contábil e orçamentário, associado a uma parcela significativa de auditores com atuação ampla, sem especialização temática definida.

Esse panorama descreve o escopo de atuação reportado pela amostra, coexistem perfis generalistas, com cobertura ampla de objetos, e especializações temáticas em áreas setoriais. As distribuições apresentadas situam o contexto empírico para as análises subsequentes sobre uso de informações no planejamento.

³ A amostra desta pesquisa foi composta por respondentes sabidamente mais envolvidos com atividades de auditoria ao longo de sua trajetória profissional. Em função desse recorte, o percentual de auditores que declararam atuar em auditorias operacionais e financeiras tende a ser superior ao que se observaria no conjunto total de servidores dos Tribunais de Contas, devendo esses números ser interpretados como estimativas válidas para o grupo pesquisado, e não como proporções representativas de todo o quadro.

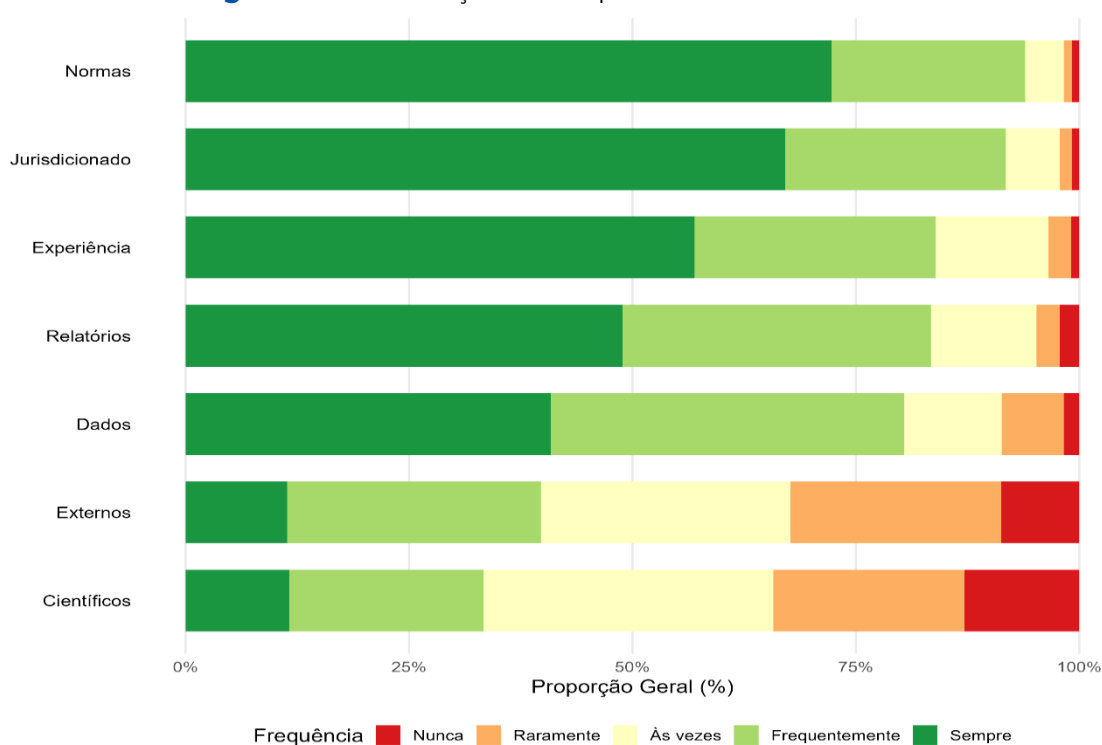
5.2 PADRÕES DE USO INFORMACIONAL

5.2.1 VISÃO GERAL DO USO DE FONTES DE INFORMAÇÃO

O mapeamento das fontes informacionais, agregando as respostas de auditorias de conformidade, operacional e financeira, permite uma visão geral dos insumos utilizados no planejamento.

Como primeiro passo, a Figura 4 ilustra a distribuição de frequência completa para cada uma das sete fontes investigadas.

Figura 4 – Distribuição da frequência de uso das fontes



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

Observa-se no gráfico um padrão de uso heterogêneo. Fontes como "Normas legais e regulatórias" e "Informações do jurisdicionado" apresentam uma clara concentração de respostas na faixa de uso mais alta ("4 - Frequentemente"), indicando sua centralidade no planejamento. Em contraste, "Estudos técnicos externos" e "Dados científicos" exibem a maior parte de suas respostas nas faixas de menor uso ("1 - Nunca", "2 - Raramente e 3 - Às vezes"). As demais fontes, como "Relatórios de auditorias anteriores" e "Bancos de dados administrativos", apresentam uma distribuição mais equilibrada.

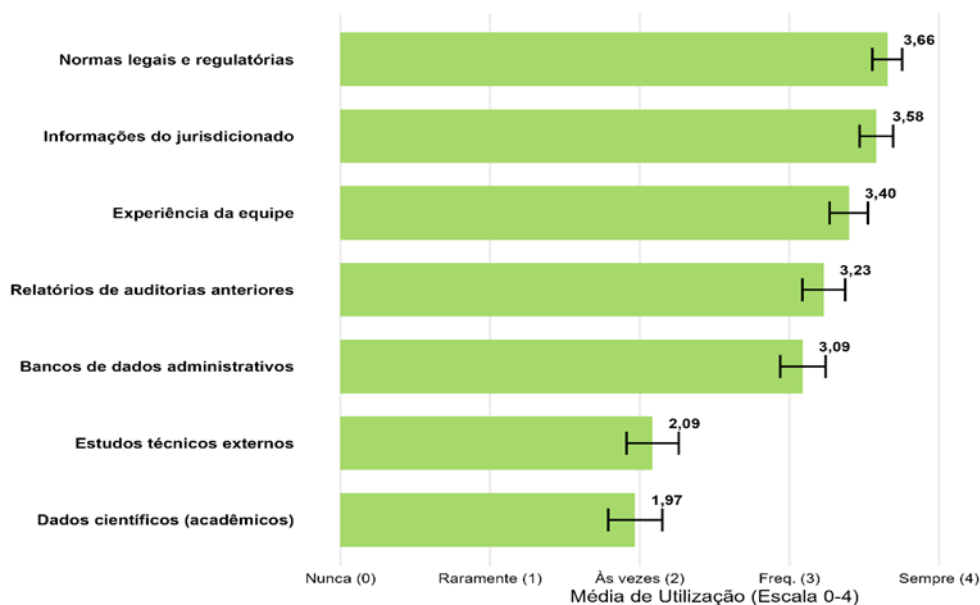
O mapeamento das fontes informacionais, agregando conformidade, operacional e financeira, indica que as normas legais e regulatórias são o insumo mais utilizado (média 3,66; DP 0,64; IC95% 3,56–3,75; mediana 4). Em seguida aparecem as informações fornecidas pelos jurisdicionados (média 3,58; DP 0,72; IC95% 3,47–3,69; mediana 4) e a experiência acumulada das equipes (média 3,40; DP 0,82; IC95% 3,27–3,53; mediana 4).

Os relatórios de auditorias anteriores (média 3,23; DP 0,92; IC95% 3,09–3,37; mediana 3) e os bancos de dados administrativos (média 3,09; DP 0,97; IC95% 2,94–3,24; mediana 3) situam-se em patamar intermediário. Por fim, os estudos técnicos externos (não acadêmicos) (média 2,09; DP 1,11; IC95% 1,91–2,26; mediana 2) e os dados científicos (acadêmicos) (média 1,97; DP 1,14; IC95% 1,79–2,15; mediana 2) apresentam os menores níveis de uso.

A predominância deste núcleo informacional (normas e dados administrativos) sugere um padrão de uso instrumental, conforme a tipologia clássica de Weiss (1979). Nesse contexto, a informação é mobilizada para aplicação direta e imediata na fundamentação de achados e na instrução processual, características típicas de ambientes burocráticos fortemente regulados, onde a rastreabilidade da decisão é prioritária.

A Figura 5 demonstra graficamente a diferença do uso médio das fontes de informação.

Figura 5 – Uso médio das fontes informacionais (média e IC95%).



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

As diferenças significativas concentram-se no uso de dados científicos e estudos externos. Observa-se baixa utilização de evidências acadêmicas, em linha com a literatura sobre o gap entre produção científica e prática na administração pública (Caplan, 1979; Newman, Cherney e Head, 2017). Com base nos achados, é possível afirmar que a base de subsídios informacionais no planejamento apoia-se sobretudo em registros e bases administrativas. Estudos futuros podem esclarecer para quais finalidades específicas são utilizadas as fontes científicas e externas e em que condições se integram ao planejamento.

Para resumir essas distribuições em medidas de tendência central, o Quadro 3 detalha as estatísticas descritivas (média, mediana, desvio padrão) para cada fonte.

Quadro 3 – Estatísticas descritivas de uso por tipo de fonte (todas as auditorias)					
Fonte	n	Média	DP	IC95%	Mediana
Normas legais e regulatórias	158	3,66	0,64	3,56–3,75	4
Informações do jurisdicionado	158	3,58	0,72	3,47–3,69	4
Experiência da equipe	158	3,40	0,82	3,27–3,53	4
Relatórios de auditorias anteriores	158	3,23	0,92	3,09–3,37	3
Bancos de dados administrativos	157	3,09	0,97	2,94–3,24	3
Estudos técnicos externos (não acadêmicos)	157	2,09	1,11	1,91–2,26	2
Dados científicos (acadêmicos)	154	1,97	1,14	1,79–2,15	2

Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

O Quadro 3 detalha os resultados consolidados do uso das fontes em todas as modalidades de auditoria. Normas legais e regulatórias e informações provenientes do jurisdicionado permanecem no topo do ranking, seguidas pela experiência da equipe e por relatórios de auditorias anteriores, enquanto estudos técnicos externos e evidências científicas aparecem com médias mais baixas. Em conjunto, os dados reforçam o papel nuclear das fontes internas normativas e

⁴ Nota: médias agregam respostas de conformidade, operacional e financeira por respondente; escala de 1 (nunca) a 5 (sempre); IC95% por aproximação normal.

administrativas e o lugar periférico das fontes externas, especialmente acadêmicas, no planejamento das auditorias.

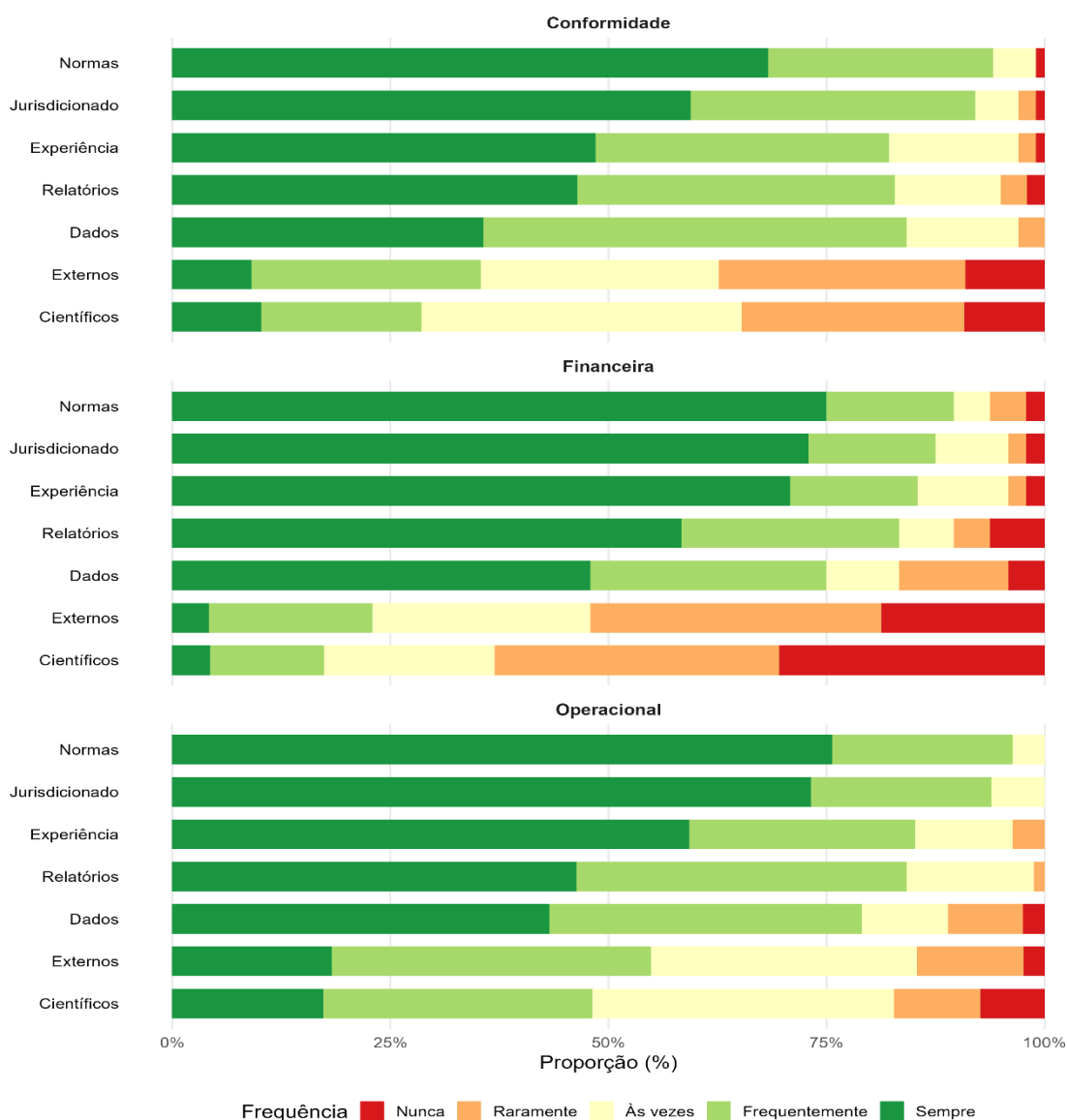
Esse desenho é coerente com diagnósticos sobre a administração pública que apontam a centralidade de informações jurídico-gerenciais e de curto prazo no trabalho burocrático, em detrimento do uso sistemático da pesquisa científica na rotina decisória (Nutley; Walter; Davies, 2007; Newman; Cherney; Head, 2017).

A primazia das fontes normativas e dos dados internos reflete um padrão também identificado por Koga et al. (2022) junto aos burocratas federais, para os quais as fontes internas e legais constituem a base primária de consulta. Isso sugere uma cultura burocrática compartilhada entre gestão e controle, na qual a segurança jurídica e os registros oficiais (dados administrativos) precedem a busca por evidências externas ou acadêmicas na rotina de trabalho.

5.2.2 DIFERENÇAS POR TIPO DE AUDITORIA

A análise da frequência de uso das fontes por tipo de auditoria, conformidade, financeira e operacional, revela padrões distintos, especialmente no que tange às fontes externas e científicas. A Figura 6 apresenta a distribuição completa dessas frequências.

Figura 6 – Distribuição da frequência de uso das fontes informacionais por tipo de auditoria



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

A Figura 6 evidencia padrões distintos por tipo. Nas auditorias financeiras, observa-se maior concentração em "Nunca/Raramente" para estudos técnicos externos e dados científicos, sinalizando uso restrito dessas fontes. As auditorias operacionais apresentam o movimento oposto: frequências mais altas em "Frequentemente/Sempre" para as mesmas fontes, indicando maior diversificação informacional. As auditorias de conformidade tendem a ocupar posição intermediária. Para o conjunto das fontes internas (normas, jurisdicionado, relatórios, experiência e dados), predominam perfis semelhantes entre as modalidades.

A comparação entre auditorias de conformidade, financeiras e operacionais confirma a existência de um núcleo informacional estável, sustentado pelo uso de normas legais e regulatórias, informações do jurisdicionado, relatórios de auditorias anteriores, experiência da equipe e bancos de dados administrativos. Para esse conjunto, as médias se mantêm entre 3,0 e 3,7 na escala de 1 a 5, sem diferenças estatisticamente significativas entre tipos de auditorias (Kruskal–Wallis: todos $p > 0,05$), indicando que, independentemente da natureza da auditoria, o planejamento se ancora de modo semelhante em insumos normativos e administrativos combinados à memória institucional e ao saber tácito.

As diferenças relevantes concentram-se no uso de estudos técnicos externos (não acadêmicos) e de dados científicos (acadêmicos). Nas auditorias operacionais, essas fontes apresentam médias mais altas, 2,56 para externos e 2,41 para científicos, enquanto nas auditorias de conformidade os valores são intermediários (1,98 e 1,95) e nas financeiras permanecem mais baixos (1,56 e 1,28). Os testes estatísticos corroboram esse padrão, para estudos externos, Kruskal–Wallis $H = 24,39$, $p < 0,001$, com $\epsilon^2 \approx 0,099$ (efeito médio); para dados científicos, $H = 26,82$, $p < 0,001$, $\epsilon^2 \approx 0,112$ (efeito médio). As comparações pareadas (Dunn com ajuste de Holm) indicam que as auditorias operacionais diferem significativamente tanto das de conformidade quanto das financeiras, com maior propensão ao uso dessas fontes, e que a conformidade supera a financeira.

Em síntese, embora exista um núcleo comum de práticas informacionais ancorado em normas legais, dados administrativos e memória institucional, o uso de estudos técnicos externos e evidências científicas permanece restrito, e as auditorias operacionais são aquelas em que essas fontes ganham maior relevo, enquanto as financeiras apresentam o perfil mais restritivo e as de conformidade ocupam posição intermediária.

Esse padrão dialoga com a distinção entre usos instrumentais e conceituais da evidência em Weiss (1977; 1979): nas auditorias de conformidade e financeiras, prevalecem fontes de aplicação direta ao objeto auditado, ao passo que, nas operacionais, a necessidade de avaliar resultados e mecanismos de implementação abre mais espaço para evidências externas de caráter conceitual e orientador (Weiss, 1977; 1979; Nutley; Walter; Davies, 2007).

A diferença entre os tipos de auditoria decorre da natureza do objeto e dos critérios que orientam a coleta. Nas auditorias operacionais, o propósito é explicar desempenho em contexto, lidando com cadeias causais, implementação e resultados. Por isso, a triangulação de evidências deixa de ser um aprimoramento opcional e se torna condição para robustez, combinando documentação do auditado, registros administrativos, bases externas, visitas e observação direta, entrevistas com atores relevantes e literatura técnico-científica, o que amplia naturalmente o repertório de fontes.

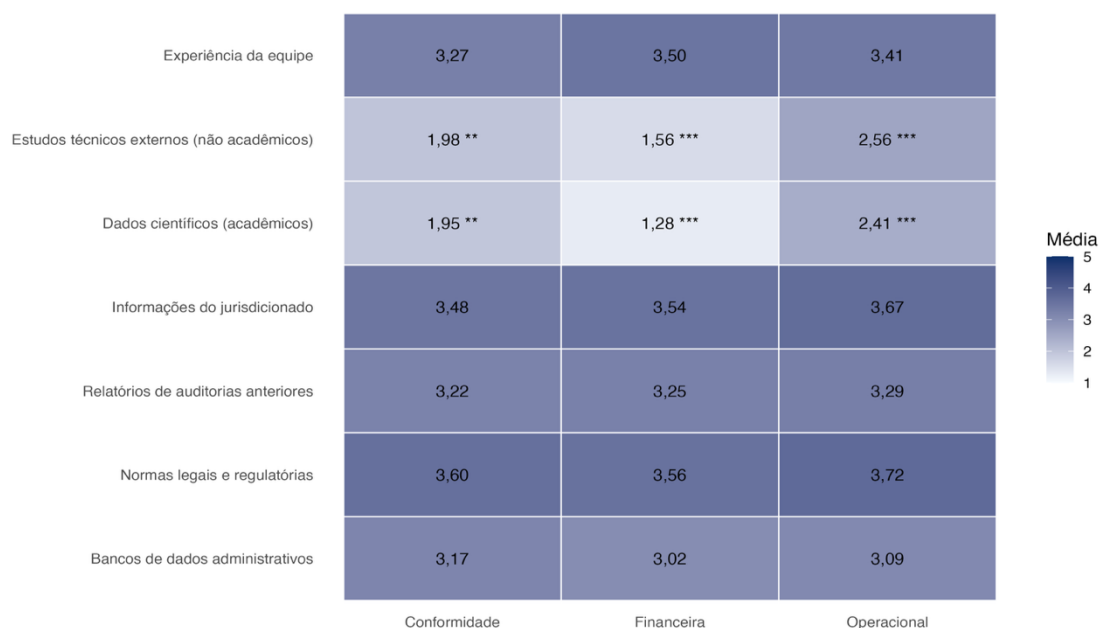
Já nas auditorias financeiras, as conclusões se ancoram na fidedignidade das demonstrações e na redução do risco de distorção relevante. Predominam evidências com alta rastreabilidade e verificabilidade, como livros e demonstrativos contábeis, conciliações, confirmações externas e documentos comprobatórios, o que explica o perfil mais restritivo de fontes.

Nas auditorias de conformidade, a aderência a critérios legais e normativos organiza a busca por informação. Normas, atos oficiais e o processo administrativo ocupam o centro, recorrendo-se a fontes complementares quando há dúvidas interpretativas, lacunas documentais ou necessidade de dimensionar risco e materialidade.

Em termos interpretativos, os resultados destacam que o tipo de auditoria configura o que conta como conhecimento útil no planejamento, o que é consistente com uma perspectiva moderada de evidências, na qual o valor da informação depende do problema e do arranjo institucional em que será aplicada (Pinheiro, 2022). Isso tem implicações práticas, ao sugerir a necessidade de calibrar, por tipo de auditoria, tanto a estratégia de coleta quanto os investimentos em infraestrutura informacional e competências da equipe, para que o mix de fontes esteja alinhado às demandas de cada tipo de auditoria.

A Figura 7 detalha o uso das fontes informacionais segundo o tipo de auditoria.

Figura 7 – Uso médio das fontes informacionais por tipo de auditoria (heatmap) ⁵



Fonte: Dados da pesquisa (2025). Os asteriscos indicam diferença significativa para pelo menos um tipo de auditoria(Dunn-Holm).

Observa-se um núcleo estável, normas legais e regulatórias, informações do jurisdicionado, relatórios de auditorias anteriores, experiência da equipe e bancos de dados administrativos, com médias entre 3,0 e 3,7 e sem diferenças estatisticamente significativas entre modalidades (ausência de asteriscos).

As discrepâncias concentram-se nas fontes externas: estudos técnicos não acadêmicos e dados científicos. Nelas, as auditorias operacionais exibem médias mais altas (2,56 e 2,41), as de conformidade permanecem em nível intermediário (1,98 e 1,95) e as financeiras têm os valores mais baixos (1,56 e 1,28). Os asteriscos no gráfico indicam diferenças significativas segundo o pós-hoc de Dunn com ajuste de Holm após o Kruskal–Wallis ($p < 0,05$), reforçando que a diversificação informacional é mais característica das auditorias operacionais, enquanto as financeiras permanecem mais restritivas.

O Quadro 4 sintetiza as diferenças no uso das fontes informacionais entre tipos de auditoria.

⁵ Valores na célula = Valores nas células = média (1–5). Asteriscos indicam que, para aquela fonte e tipo de auditoria, há diferença significativa em relação a pelo menos um outro tipo (teste de Dunn com ajuste de Holm após Kruskal–Wallis): * $p < 0,05$; ** $p < 0,01$; *** $p < 0,001$.

Quadro 1 – Médias (1-5) por tipo de auditoria, teste de Kruskal-Wallis, tamanho do efeito (ϵ^2) e comparações pareadas (Dunn-Holm) 6

Fonte	Conformidade	Financeira	Operacional	Comparações (Dunn-Holm, $p < 0,05$)	H (KW)	p (KW)	ϵ^2
Bancos de dados administrativos	3,17	3,02	3,09	-	0,09	0,958	0,000
Normas legais e regulatórias	3,60	3,56	3,72	-	1,29	0,526	0,000
Relatórios de auditorias anteriores	3,22	3,25	3,29	-	1,03	0,599	0,000
Informações do jurisdicionado	3,48	3,54	3,67	-	3,97	0,138	0,009
Dados científicos (acadêmicos)	1,95	1,28	2,41	Conformidade < Operacional (**); Conformidade > Financeira (**); Operacional > Financeira (***)	26,82	<0,001	0,112
Estudos técnicos externos (não acadêmicos)	1,98	1,56	2,56	Conformidade < Operacional (**); Conformidade > Financeira (*); Operacional > Financeira (***)	24,39	<0,001	0,099
Experiência da equipe	3,27	3,50	3,41	-	5,07	0,079	0,014

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Em resumo, observa-se que as auditorias operacionais mobilizam, de forma mais consistente, evidências externas e acadêmicas. Os três tipos compartilham um alicerce informacional interno (normativo, administrativo e experiencial), mas diferem na abertura a fontes externas: as financeiras permanecem mais seletivas e centradas no arcabouço normativo, as de conformidade ocupam

⁶ Nota: Médias por tipo (1-5). Kruskal-Wallis com $\epsilon^2 = (H-k+1)/(N-k)$, $k=3$. Pares listados apenas quando p-ajustado (Holm) < 0,05; direção dada pela média (>, <).

posição intermediária e as operacionais exibem repertório mais diversificado. À luz da tipologia de Weiss (1977; 1979), esse padrão é compatível com funções conceituais das informações nas operacionais, voltadas à compreensão do contexto e ao enquadramento de problemas.

5.3 MOTIVAÇÕES PARA O USO DE INFORMAÇÃO

A análise das motivações que orientam a escolha das fontes informacionais permite compreender não apenas o que os auditores utilizam, mas também porque recorrem a determinadas fontes no planejamento das auditorias. Os resultados indicam que os fatores decisivos estão concentrados em critérios de confiabilidade, acessibilidade e aplicabilidade prática dos dados, em detrimento de motivações normativas ou estratégias mais amplas.

Os resultados evidenciam a predominância de razões práticas na seleção de fontes. O motivo mais frequente foi “Ajuda a entender o objeto” (26,1%), seguido por “Permite análises comparativas” (21,1%). Em terceiro lugar aparece a dimensão epistêmica, representada por “Confiável” (16,9%), e logo depois atributos operacionais de acesso, como “Fácil acesso” (14,8%).

O fato de a motivação 'Ajuda a entender o objeto' superar critérios puramente procedimentais indica a relevância do uso conceitual (*enlightenment*) da informação (Weiss, 1977). Isso significa que, antes de servir como prova instrumental, a informação atua moldando a compreensão do auditor sobre a complexidade do problema público, permitindo que ele construa o enquadramento analítico necessário para o planejamento.

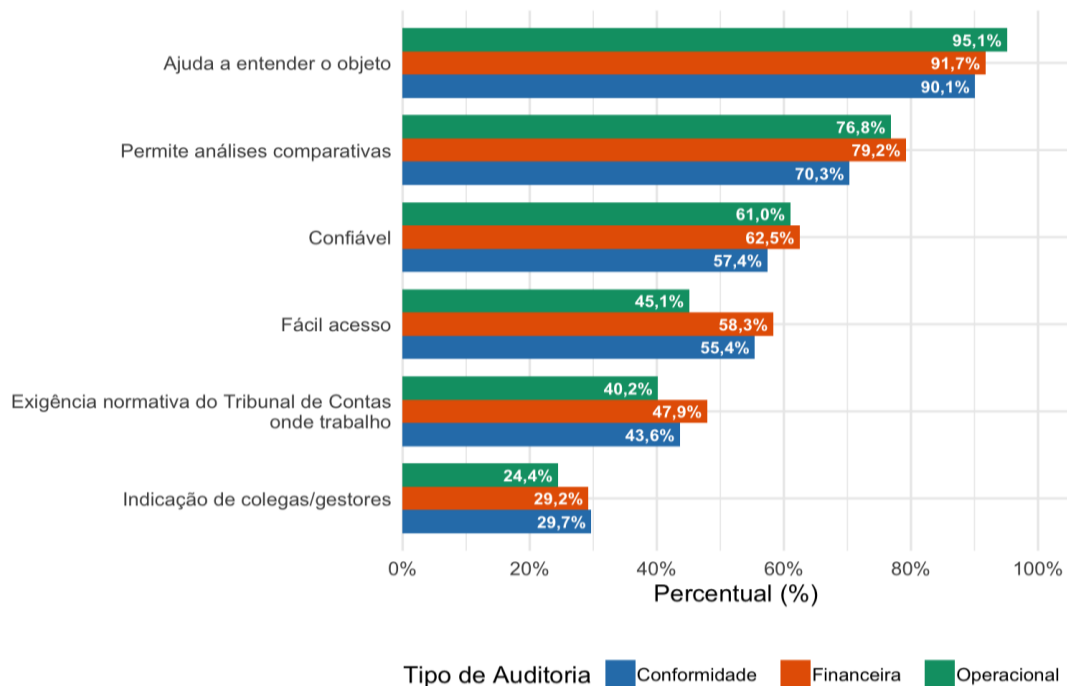
Motivações de caráter normativo (“Exigência do Tribunal de Contas”, 12,3%) e sociais (“Indicação de colegas/gestores”, 7,8%) tiveram menor expressão. Esse padrão sugere que, quando forçados a priorizar um único critério, os auditores tendem a valorizar a utilidade prática imediata da informação, seguida pela sua credibilidade e pela viabilidade de obtenção, enquanto exigências formais e redes de indicação exercem papel secundário no processo de escolha. No cotidiano das equipes, a ênfase recai sobre atender às necessidades imediatas do planejamento, em vez de pautar-se por marcos institucionais ou referenciais externos.

A categoria aberta “Outros” trouxe contribuições qualitativas relevantes. Entre as respostas, destacam-se: determinação expressa do relator, experiência prévia positiva com a fonte, credibilidade da instituição produtora dos dados e aderência da informação ao objeto específico da auditoria. Esses relatos complementam os dados quantitativos ao indicar que, além de critérios técnicos, fatores relacionais e contextuais influenciam a seleção das fontes, como a confiança no emissor da informação e a adequação às expectativas do processo decisório.

A Figura 8 apresenta as principais motivações para o uso de fontes informacionais, estratificadas por tipo de auditoria (conformidade, financeira e operacional).

Figura 8 – Principais motivações para o uso das fontes informacionais, por tipo de auditoria

Percentual sobre participantes de cada tipo de auditoria



Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Observa-se que o padrão é estável entre os grupos: prevalecem razões práticas, “Ajuda a entender o objeto” (≈90–95%) e “Permite análises comparativas” (≈70–79%), seguidas da dimensão epistêmica (“Confiável”, ≈57–62%) e de atributos operacionais (“Fácil acesso”, ≈45–57%). Motivações normativas (“Exigência do Tribunal”, ≈40–47%) e sociais (“Indicação de colegas/gestores”, ≈24–29%) ocupam posições inferiores.

Em termos de nuances, as auditorias operacionais tendem a enfatizar ainda mais as razões práticas, enquanto as financeiras exibem maior peso relativo para exigências normativas e facilidade de acesso; as de conformidade situam-se em posição intermediária. Em conjunto, a figura reforça que, independentemente do tipo de auditoria, a seleção de fontes é guiada sobretudo por utilidade imediata e credibilidade, com menor influência de requisitos formais e de redes de indicação.

5.4 DIFICULDADES NO USO DE INFORMAÇÕES

A identificação das dificuldades enfrentadas pelos auditores no acesso e utilização de informações é fundamental para compreender as barreiras que limitam a efetividade do planejamento das auditorias. Os resultados evidenciam que essas barreiras estão concentradas, sobretudo, em aspectos técnicos relacionados à qualidade dos dados e em limitações institucionais que afetam a capacidade de análise.

Observa-se predomínio de barreiras técnicas: “Baixa qualidade ou atualização dos dados disponíveis” lidera com 21,2%, seguida por “Falta de integração entre áreas/unidades do tribunal” (18,8%) e “Falta de acesso a sistemas e bases de dados” (18,1%).

Em patamar intermediário aparecem dificuldades ligadas à capacidade organizacional, “Falta de capacitação técnica para análise de dados” (16,3%) e “Pouco tempo disponível para o planejamento” (16,2%). Já obstáculos de natureza político-institucional (“Resistência organizacional à inovação”, 7,4%) e normativa (“Limitações impostas por normativos internos”, 1,2%) tiveram menor incidência; “Outras” somou 0,7%.

Em conjunto, o padrão indica que os gargalos percebidos se concentram, sobretudo, na qualidade, atualização e interoperabilidade dos dados, enquanto as limitações de tempo e capacitação compõem um segundo eixo de obstáculos.

As respostas qualitativas incluídas na categoria “Outros” reforçam esse diagnóstico. Entre elas, destacam-se a incompatibilidade entre sistemas do TCU/TCs e os sistemas utilizados pelos auditados, a falta de padronização nos formatos de dados e o excesso de burocracia para obtenção de determinadas informações. Tais relatos indicam que não apenas fatores técnicos, mas também barreiras administrativas e procedimentais afetam o processo de coleta e análise informacional.

Essas barreiras transcendem questões meramente operacionais e refletem gargalos de capacidade organizacional (Wu, Ramesh & Howlett, 2015). A falta de integração e a baixa qualidade dos dados restringem a capacidade de absorção institucional (Cohen & Levinthal, 1990), limitando a habilidade do Tribunal de assimilar e aplicar eficientemente o estoque de informações disponível nos sistemas administrativos.

5.4.1 O PAPEL DO JURISDICIONADO COMO FONTE DE INFORMAÇÃO

Embora as informações fornecidas diretamente pelos jurisdicionados figurem entre as fontes mais utilizadas no planejamento das auditorias (vide seção 5.1), os dados revelam que essa mesma fonte é também um dos principais pontos de fragilidade no processo.

A principal limitação apontada foi a falta de padronização ou qualidade nos dados fornecidos (22,9%), seguida da ausência de sistemas informatizados confiáveis no auditado (19,6%) e da inexistência de relatórios gerenciais ou indicadores estruturados (19,0%). Essas barreiras indicam que a assimetria de capacidade técnica entre auditados e auditores compromete a confiabilidade e a consistência dos insumos disponibilizados, exigindo retrabalho ou validações adicionais pelas equipes de controle.

Em segundo plano aparecem fatores relacionados à capacidade da equipe do auditado (13,6%), ao acesso restrito às informações (12,5%) e à resistência em compartilhar dados (12,0%). Esses obstáculos revelam que, além de questões técnicas, existem barreiras de natureza institucional e cultural que podem restringir a transparência e o fluxo informacional.

Apesar de minoritárias, foram mencionadas dificuldades adicionais, como atraso no fornecimento de respostas e limitações impostas por normativos internos, o que reforça a heterogeneidade do problema.

Os resultados corroboram a literatura que mostra que o uso de evidências depende de condições organizacionais e relacionais, e não apenas da disponibilidade de dados (Nutley, Walter e Davies, 2007; Newman, Cherney e Head, 2017; Van de Walle e Scott, 2011). No caso das

auditorias, isso se manifesta em uma tensão: o jurisdicionado é fonte central e, ao mesmo tempo, a heterogeneidade de registros e eventuais resistências institucionais criam barreiras à qualidade e à confiabilidade do planejamento. As normas do setor público reconhecem essa centralidade e exigem avaliação da suficiência e fidedignidade das evidências (ISSAI/NBASP 100; 300).

5.4.2 DIFERENÇAS NAS DIFICULDADES POR TIPO DE AUDITORIA

As dificuldades relatadas pelos auditores não se distribuem de forma uniforme, mas variam de acordo com o tipo de auditoria. Essa variação reforça a hipótese de que a natureza do objeto fiscalizado condiciona não apenas as fontes informacionais mobilizadas, mas também os obstáculos enfrentados no acesso, uso e interpretação dos dados.

Nas auditorias de conformidade, predominam barreiras relacionadas à padronização e qualidade dos dados fornecidos e às exigências normativas internas, refletindo o caráter mais formalizado desse tipo de auditoria. A falta de consistência documental ou divergências entre registros oficiais são apontadas como entraves recorrentes, uma vez que comprometem a comprovação de conformidade com os critérios legais e regulatórios.

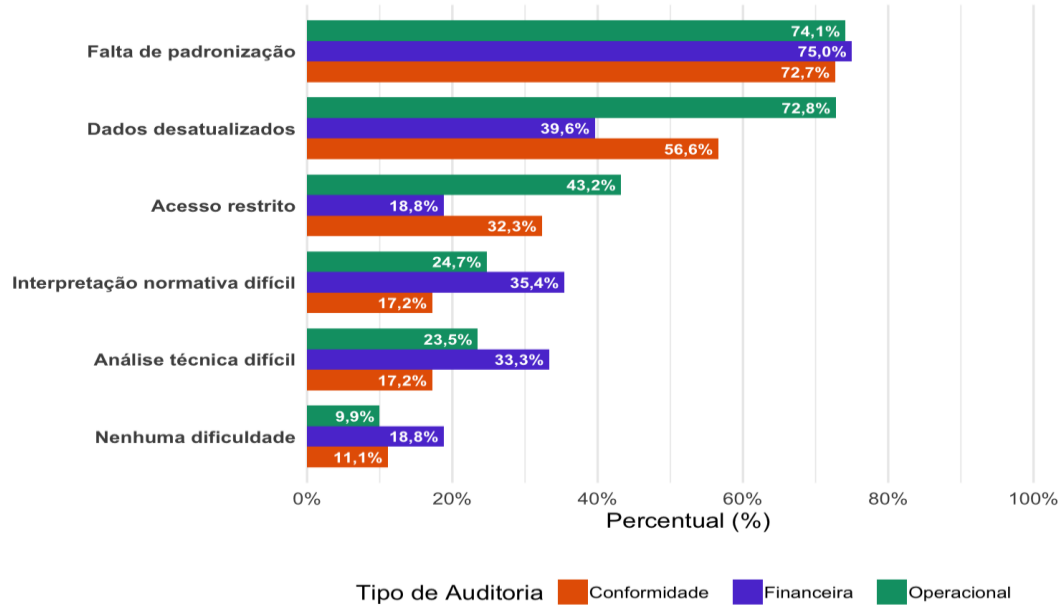
Nas auditorias financeiras, destacam-se as dificuldades de integração entre sistemas e de acesso a bases de dados contábeis e fiscais, indicando a sensibilidade desse tipo de auditoria à interoperabilidade tecnológica e à confiabilidade das informações de natureza financeira. Relatos qualitativos também apontam para a incompatibilidade entre os sistemas de controle dos tribunais e os sistemas dos auditados, o que limita a aplicação de testes automatizados e procedimentos analíticos mais sofisticados.

Já nas auditorias operacionais, sobressaem as dificuldades relacionadas ao tempo disponível para análise e à ausência de relatórios gerenciais ou indicadores estruturados, obstáculos diretamente associados à avaliação de resultados e impactos das políticas públicas. Nesse contexto, a insuficiência de dados organizados e tempestivos exige dos auditores maior esforço de coleta e sistematização, o que amplia a percepção de barreiras.

A Figura 9 compara as principais dificuldades no uso de informações segundo a modalidade de auditoria (conformidade, financeira e operacional), expressas como percentual de participantes em cada grupo.

Figura 9 – Principais dificuldades no uso de informações – por auditoria

Percentual sobre participantes de cada tipo de auditoria



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

Em conjunto, conformidade mostra maior sensibilidade à consistência documental, a financeira combina problemas de padronização com complexidade normativa e analítica e desatualização dos dados, e a operacional opera em ambiente mais dinâmico e carente de atualização, com restrições de acesso mais pronunciadas, um quadro que sugere estratégias de mitigação diferenciadas por modalidade.

Os testes de associação confirmaram que essas diferenças são estatisticamente significativas em determinados itens, sobretudo na frequência de dificuldades ligadas a relatórios estruturados, integração de sistemas e restrição de tempo. Em conjunto, os resultados indicam que cada tipo de auditoria enfrenta um perfil específico de obstáculos, coerente com sua lógica de atuação: conformidade com foco em consistência documental, financeira centrada na confiabilidade e integração de registros, e operacional voltada à disponibilidade de dados analíticos e gerenciais.

Do ponto de vista teórico, esses achados sustentam dois pilares: a agenda de governança de dados no setor público, que explicita barreiras técnicas de qualidade, padronização e interoperabilidade, e a literatura sobre capacidades e uso de evidências na administração pública, que destaca barreiras institucionais ligadas a recursos, rotinas, incentivos e suporte organizacional. A heterogeneidade entre modalidades sugere estratégias de superação diferenciadas, ajustadas à natureza e aos objetivos de cada tipo de auditoria (OECD, 2019; Newman; Cherney; Head, 2017).

5.5 DIFERENÇAS INSTITUCIONAIS

A análise até aqui indicou um núcleo comum de práticas informacionais e variações por tipo de auditoria. Resta examinar em que medida características institucionais dos Tribunais de Contas condicionam o uso de fontes. Este bloco investiga (i) diferenças entre TCs e (ii) associações entre o uso informacional e quatro dimensões institucionais coletadas no survey: capacitação recente, estrutura técnica/tecnológica, estrutura especializada de planejamento, incentivos/orientações institucionais e temática da auditoria.

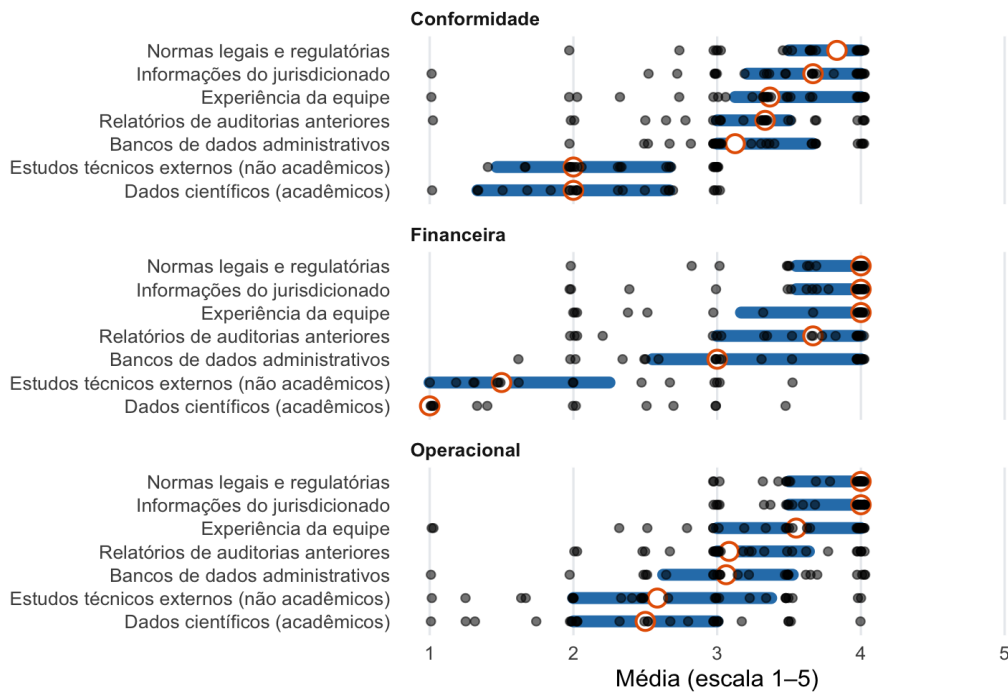
Sempre que aplicável, os testes foram ajustados por múltiplas comparações (FDR), e, nos modelos, reportam-se erros-padrão clusterizados por TC.

5.5.1 COMPARAÇÃO ENTRE TRIBUNAIS DE CONTAS

A comparação entre os TCs buscou identificar até que ponto o contexto institucional condiciona o uso médio das diferentes fontes informacionais no planejamento (escala 1–5). Foi empregado o teste de Kruskal–Wallis por fonte, considerando os 33 tribunais da amostra, com ajuste de p -values por FDR e tamanho de efeito ε^2 (truncado em 0).

Figura 10 – Uso médio das fontes informacionais por Tribunal de Contas, segundo tipo de auditoria

Cada ponto = TC; faixa azul = IQR (25%–75%); ponto laranja = mediana.
 Conformidade n=30 • Financeira n=23 • Operacional n=28



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

Os resultados globais (todas as modalidades reunidas) mostram heterogeneidade entre TCs sobretudo nas fontes externas e na experiência das equipes. Em termos estatísticos, encontramos diferenças significativas após FDR em: experiência da equipe ($H=75,38$; $q<0,001$; $\epsilon^2=0,22$), estudos técnicos externos ($H=69,95$; $q<0,001$; $\epsilon^2=0,19$), dados científicos ($H=60,31$; $q=0,004$; $\epsilon^2=0,15$), além de normas ($H=57,81$; $q=0,006$; $\epsilon^2=0,13$) e informações do jurisdicionado ($H=50,96$; $q=0,025$; $\epsilon^2=0,10$). Bases administrativas ficaram em zona limítrofe ($H=45,60$; $q=0,066$; $\epsilon^2=0,07$) e relatórios de auditorias anteriores apresentaram padrão mais homogêneo entre tribunais ($H=36,17$; $q=0,280$; $\epsilon^2=0,02$).

Quando a análise foi repetida, separando por tipo de auditoria, as diferenças entre TCs perdem significância após o ajuste por múltiplas comparações (todas as combinações fonte×modalidade com $q\geq 0,05$). Ainda assim, os tamanhos de efeito sugerem indícios de variação em alguns painéis, por exemplo, estudos externos na operacional ($\epsilon^2\approx 0,26$) e na conformidade ($\epsilon^2\approx 0,17$), e dados científicos na financeira ($\epsilon^2\approx 0,24$). Em outras palavras, há sinais de que certos tribunais mobilizam com mais intensidade fontes externas/academicamente ancoradas, mas essa heterogeneidade não se mantém estatisticamente robusta dentro

de cada tipo de auditoria, muito provavelmente por redução do poder amostral após a estratificação.

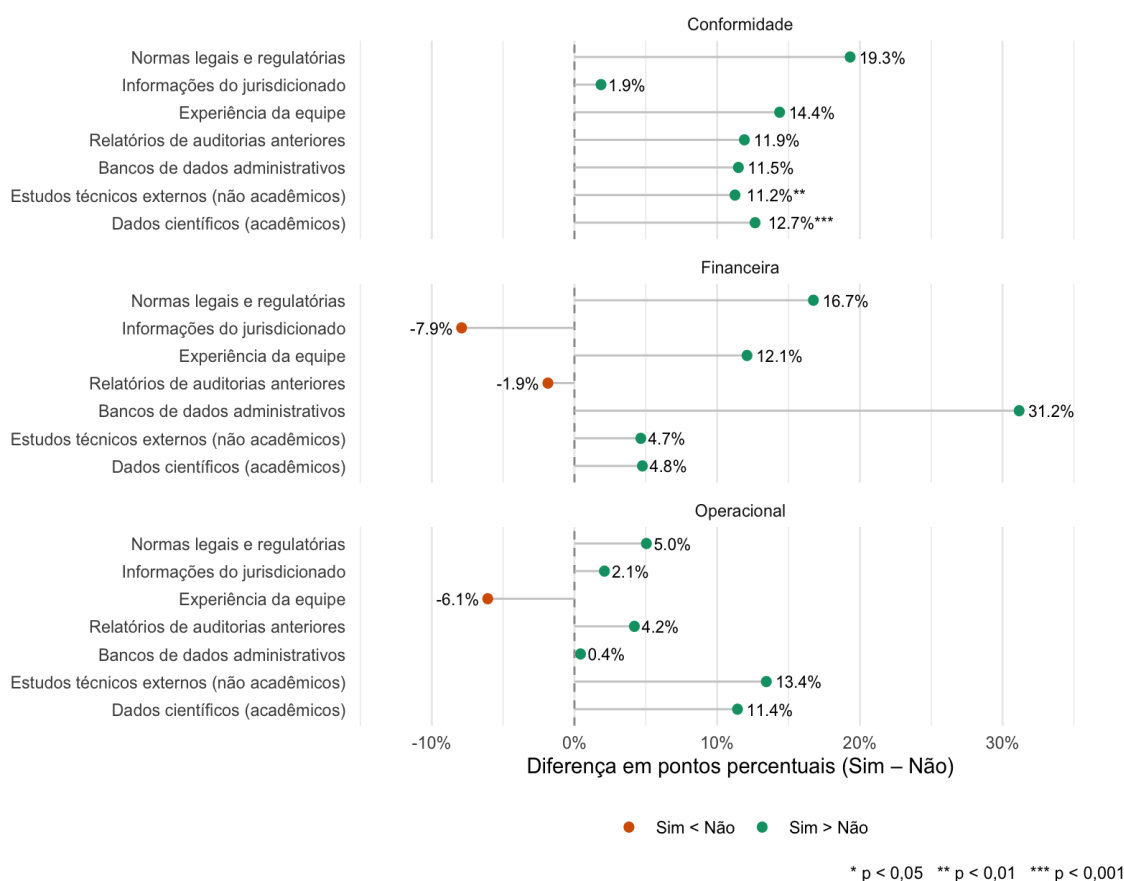
A Figura 10 demonstra esses achados. Nos três painéis, observa-se um núcleo de alto e estável uso para fontes internas, normas, jurisdicionado, experiência, relatórios e bases de dados, com medianas em patamares médios-altos e faixas interquartis relativamente contidas. Já em estudos externos e dados científicos a dispersão entre TCs é maior, sobretudo na operacional, sugerindo um espaço real para diversificação do repertório informacional em alguns contextos institucionais.

Os TCs convergem mais quando se trata de insumos internos e rotinas consolidadas e divergem quando entram em cena fontes externas e a experiência como insumo de planejamento. Do ponto de vista substantivo, isso indica que políticas internas (capacitação, arranjos de TI, orientação metodológica) que facilitem o acesso e a legitimação de evidências externas tendem a reduzir as diferenças interinstitucionais onde elas hoje mais se manifestam.

5.5.2 EFEITO DA CAPACITAÇÃO SOBRE O USO DE FONTES INFORMACIONAIS

Para entender se a capacitação recente em planejamento faz diferença, os respondentes foram separados entre quem fez capacitação e quem não fez e comparados com o uso das fontes por tipo de auditoria. Foram utilizadas duas leituras complementares: (i) testes de Wilcoxon–Mann-Whitney com o Δ rank-biserial (positivo = mais uso entre capacitados; negativo = menor uso entre capacitados) e (ii) a diferença no percentual de alto uso (4–5) entre os grupos, mostrada na Figura 11.

Figura 11 – Capacitação × alto uso (4–5): diferença de percentuais (Sim – Não)



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

De maneira geral, a capacitação aparece associada a mais uso, não a menos, mas com intensidade modesta e variações por tipo de auditoria, em relação aos não capacitados. Nos testes propostos, os Δ ficaram em sua maioria pequenos e positivos; após ajuste de Holm, nenhuma diferença foi estatisticamente significativa, o que é consistente com células menores e a concentração das respostas no topo da escala. Ainda assim, a leitura é claramente demonstrada na Figura 11.

Na conformidade, os aumentos são espalhados, cresce o uso de normas ($\approx +19$ p.p.), experiência da equipe ($\approx +14$ p.p.), relatórios e bancos de dados ($\approx +12$ p.p. cada). As fontes externas/analíticas também avançam (científicos e estudos externos entre $+11$ – 13 p.p.). Jurisdicionado sobe pouco ($\approx +2$ p.p.).

Na financeira, o efeito é mais direcionado, há um salto em bancos de dados administrativos ($\approx +31$ p.p.), além de ganhos em normas ($\approx +17$ p.p.) e relatórios ($\approx +12$ p.p.). Em contrapartida, aparece recuo em jurisdicionado (≈ -8 p.p.) e queda leve em experiência (≈ -2 p.p.),

sugerindo uma aposta maior em registros estruturados e documentação formal entre os capacitados.

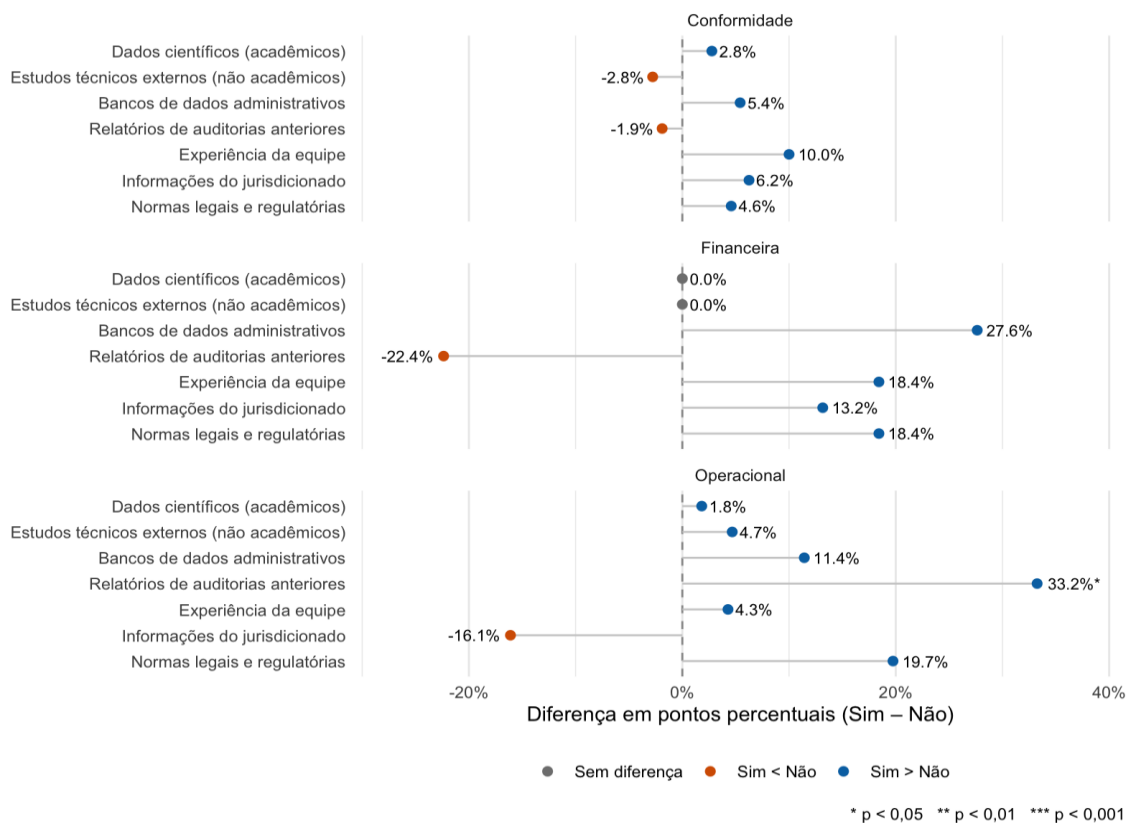
Nas operacionais, a capacitação puxa a diversificação justamente onde ela importa: estudos externos ($\approx +13$ p.p.) e científicos ($\approx +11$ p.p.). Para bancos de dados, relatórios, experiência e jurisdicionado os acréscimos são pequenos ($\approx 0-5$ p.p.). Em normas há leve redução (≈ -6 p.p.), compatível com um perfil que triangula mais evidências.

A capacitação não reduz o uso de fontes e tende a ampliá-lo, com ênfases diferentes por tipo de auditoria: nas financeiras, fortalece bases administrativas e documentos normativos; nas operacionais, estimula o recurso a evidências externas e acadêmicas; e nas de conformidade, eleva tanto o bloco normativo/administrativo quanto o analítico. Para a gestão, isso sugere que programas focados em busca, avaliação e síntese de estudos e em integração de fontes devem produzir ganhos mais visíveis.

5.5.3 ESTRUTURA TÉCNICA E USO DE FONTES INFORMACIONAIS

Para entender se ter estrutura técnica (ferramentas de análise, acesso a sistemas, bases de dados integradas, recursos de TI) faz diferença no repertório informacional, foi comparado, em cada tipo de auditoria, a proporção de alto uso (4-5) entre quem tem e quem não tem essa estrutura. A Figura 12 mostra a diferença “Sim - Não” em pontos percentuais: valores acima de zero indicam maior alto uso onde há estrutura.

Figura 12 – Estrutura técnica X Alto Uso de fontes de informação



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

O desenho que emerge é claro: a estrutura técnica puxa o planejamento para um modo mais formalizado e baseado em registros. O ganho mais consistente aparece em bancos de dados administrativos, expressivo nas auditorias financeiras (≈ +27,6 p.p.) e positivo nas operacionais (≈ +11,4 p.p.) e de conformidade (≈ +5,4 p.p.). Normas legais e regulatórias também avançam, sobretudo em financeira e operacional (ambas perto de +20 p.p.), com acréscimo menor na conformidade. Em paralelo, a experiência da equipe cresce em financeira (≈ +18,4 p.p.) e conformidade (≈ +10 p.p.), indicando que a estrutura técnica não elimina o saber tácito, ela o organiza.

Há, porém, ajustes de rota, nas financeiras, o uso de relatórios de auditorias anteriores cai (≈ -22,4 p.p.), sinal de que o papel de “memória” passa a ser desempenhado por repositórios e bases mais atualizadas. Nas operacionais, o contato com o jurisdicionado recua (≈ -16,1 p.p.) quando a estrutura está presente, possivelmente porque procedimentos e integrações internas reduzem a dependência dessa interlocução direta.

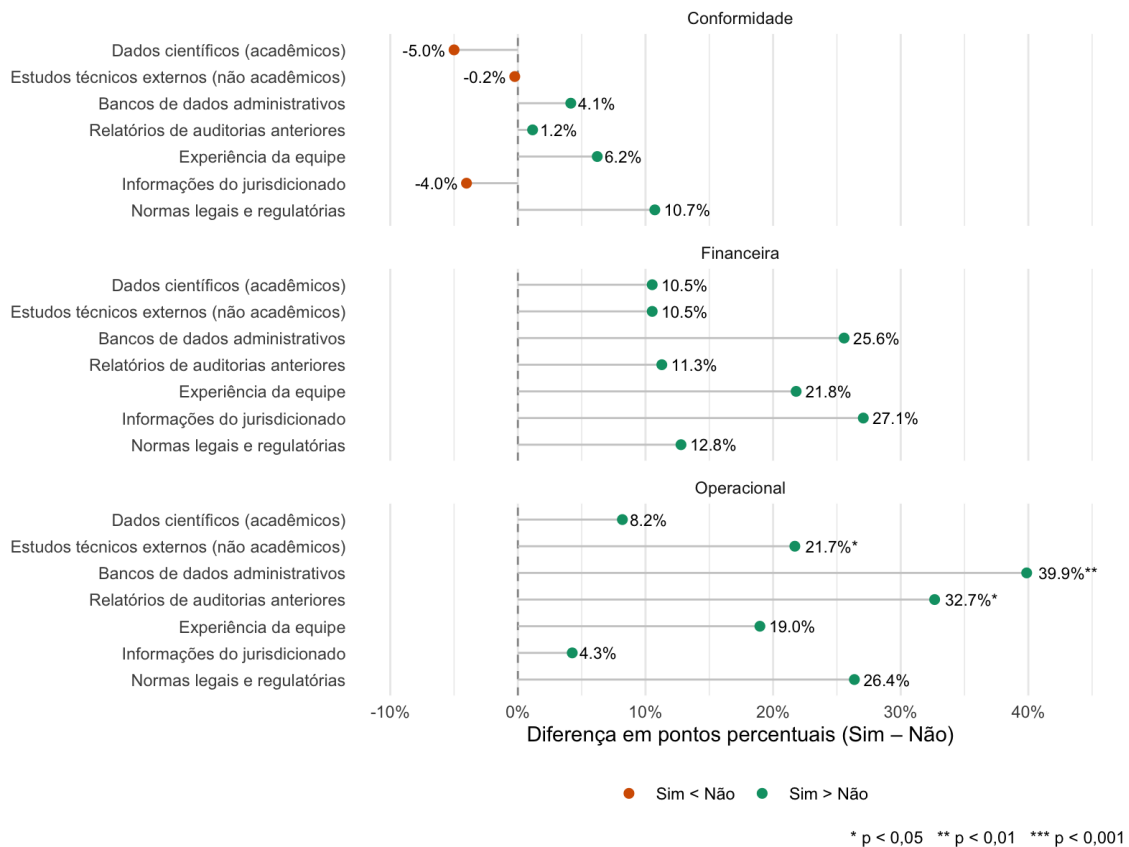
Já as fontes externas e acadêmicas mudam pouco: variações próximas de zero nas financeiras, discretas e positivas nas operacionais e conformidade. Em outras palavras, ter estrutura técnica não basta, por si só, para ampliar o recurso a estudos técnicos e evidências científicas, aqui, valem políticas específicas (diretrizes, curadoria e capacitação focada).

Do ponto de vista estatístico, as diferenças são modestas e, após ajuste por múltiplas comparações, nem sempre alcançam significância, uma combinação de tamanhos de grupo desiguais e muita resposta no topo limita o poder dos testes. Ainda assim, o padrão é consistente, onde há estrutura técnica, cresce o alicerce normativo e de dados; alguns canais “tradicionais” perdem centralidade em certos contextos (relatórios em financeira; interlocução direta em operacional); e a diversificação para fontes externas depende de incentivos e rotinas específicas.

5.5.4 ESTRUTURA ESPECIALIZADA E USO DE FONTES INFORMACIONAIS

A existência de estruturas especializadas de planejamento, setor de planejamento, área de inteligência, equipe de dados, parece alterar a maneira como os auditores mobilizam informação no planejamento dos trabalhos. Para examinar esse efeito, comparamos, por fonte e tipo de auditoria, a proporção de alto uso (escores 4–5) entre respondentes de TCs com e sem estrutura especializada. A Figura 13 resume o resultado como diferenças em pontos percentuais (Sim – Não): valores positivos indicam maior alto uso onde há estrutura.

Figura 13 – Estrutura especializada X Alto Uso de fontes de informação



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

Nas auditorias financeiras, o ganho é amplo e consistente em todas as fontes. Os maiores incrementos aparecem em informações do jurisdicionado (+27,1 p.p.), bancos de dados administrativos (+25,6 p.p.) e experiência da equipe (+21,8 p.p.). Também há avanço em normas (+12,8 p.p.) e relatórios (+11,3 p.p.), além de aumentos equivalentes em estudos técnicos externos e dados científicos (+10,5 p.p. cada). A presença de estrutura especializada, portanto, organiza os fluxos e amplia a diversidade informacional, incluindo insumos externos.

Nas auditorias operacionais, o efeito é ainda mais pronunciado nas fontes que dependem de sistematização e memória institucional: bancos de dados administrativos (+39,9 p.p.) e relatórios (+32,7 p.p.), seguidos de normas (+26,4 p.p.). Também crescem estudos técnicos externos (+21,7 p.p.) e experiência da equipe (+19,0 p.p.), enquanto os ganhos são menores em dados científicos (+8,2 p.p.) e em informações do jurisdicionado (+4,3 p.p.). Em conjunto, a estrutura especializada funciona como capacidade de curadoria e integração de insumos informacionais.

Já nas auditorias de conformidade o quadro é mais discreto e heterogêneo. Há ganhos modestos em normas (+10,7 p.p.), experiência (+6,2 p.p.) e bancos (+4,1 p.p.), combinados a variações próximas de zero ou negativas em estudos externos (-0,2 p.p.), relatórios (-1,9 p.p.), jurisdicionado (-4,0 p.p.) e dados científicos (-5,0 p.p.). Em termos substantivos, isso sugere que, onde o planejamento é mais padronizado e normativo, a presença de uma estrutura dedicada pesa menos no repertório e pode inclusive substituir consultas a fontes externas por mecanismos internos de padronização.

Como checagem, foi estimada também diferenças no escore de uso (1–5) agregadas por fonte, por meio do teste de Mann–Whitney e do Δ rank-biserial com IC95%. Os Δ tenderam a ser positivos para a maioria das fontes (especialmente nas modalidades financeira e operacional), mas pequenos a moderados; após ajuste por múltiplas comparações (Holm), poucos contrastes alcançam significância, o que é compatível com o tamanho das células (Sim/Não dentro de cada fonte e tipo).

Em conjunto, os achados apontam para o efeito de que estruturas especializadas ampliam a intensidade e a variedade do uso informacional, sobretudo onde o trabalho requer triangulação e integração de registros (financeiras e operacionais). Do ponto de vista de gestão, isso sugere que investir em equipes dedicadas não só “aumenta o volume” de informação mobilizada, mas também qualifica o repertório, aproximando o planejamento de bases administrativas consolidadas, relatórios acumulados e evidências externas/acadêmicas. Nas auditorias de conformidade, por sua vez, ganhos existem, mas tendem a ser circunscritos às fontes já centrais do modelo normativo.

Os dados sugerem que essas estruturas especializadas atuam como intermediários do conhecimento (*knowledge brokers*), facilitando o acesso e a tradução de informações complexas para as equipes de ponta (Lomas, 2007; MacKillop et al., 2020). Ao reduzir o custo de busca e curadoria da informação, tais unidades ampliam a capacidade analítica organizacional, permitindo que o planejamento incorpore fontes que, individualmente, seriam custosas de mobilizar.

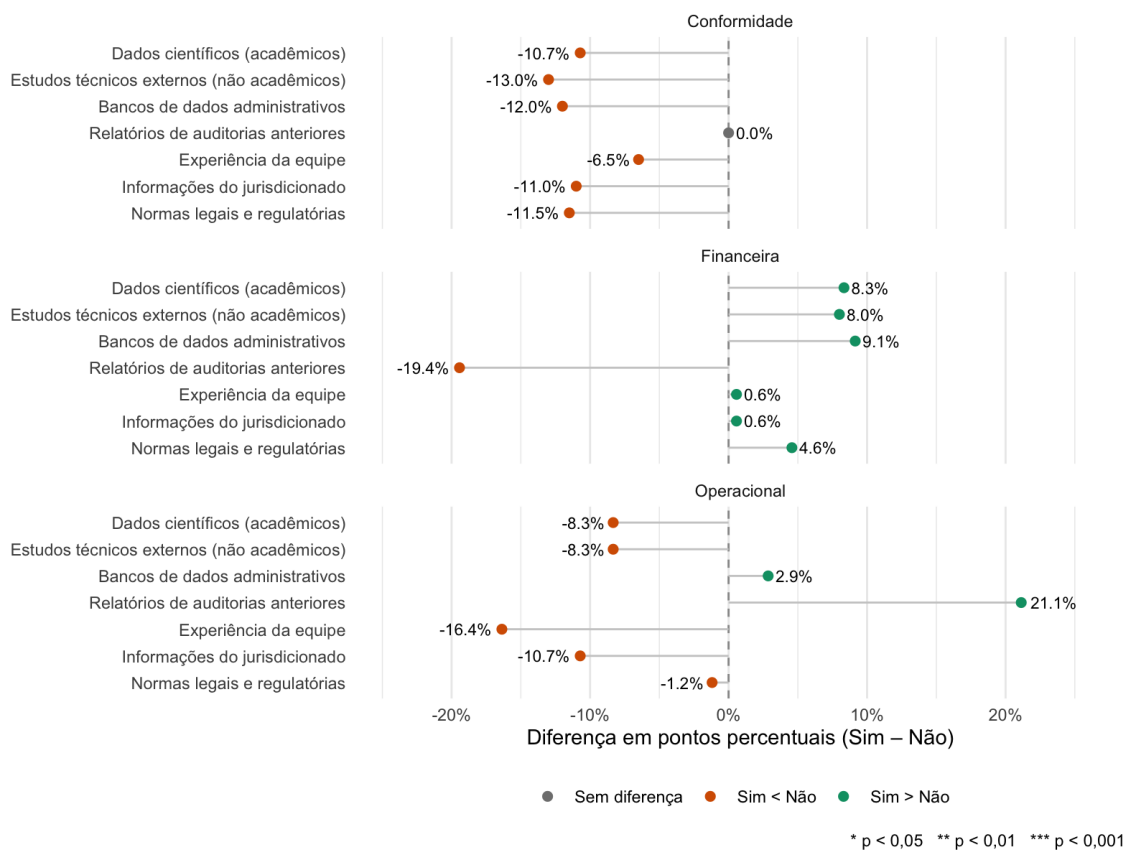
A existência dessas estruturas especializadas potencializa o papel dos Tribunais não apenas como fiscalizadores, mas como atores ativos na gestão do conhecimento. Conforme discutido por Koga, Goellner e Medeiros (2024), os entes de controle exercem influência

direta na absorção de conhecimento para políticas públicas; portanto, quanto mais qualificado for o planejamento interno (via estruturas de suporte), maior a capacidade do Tribunal de produzir recomendações baseadas em evidências que qualifiquem a própria gestão pública.

5.5.5 INCENTIVOS INSTITUCIONAIS E USO DE FONTES INFORMACIONAIS

A presença de incentivos institucionais para o uso de informação (metas, diretrizes e orientações formais) foi examinada comparando, para cada tipo de auditoria, a proporção de alto uso (escores 4–5) entre respondentes de TCs com e sem esses incentivos. A Figura 14 apresenta a diferença em pontos percentuais (Sim – Não); valores positivos indicam maior alto uso onde há incentivos.

Figura 14 – Incentivos institucionais × alto uso (4–5) por fonte (por tipo de auditoria)



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

O quadro para conformidade é predominantemente negativo: observam-se reduções de alto uso entre -6 e -13 p.p. em experiência da equipe (-6,5 p.p.), informações do jurisdicionado (-11,0 p.p.), bancos de dados administrativos (-12,0 p.p.), estudos técnicos externos (-13,0 p.p.)

e dados científicos (-10,7 p.p.), com variação próxima de zero em relatórios anteriores. Uma leitura plausível é que, onde os incentivos enfatizam o cumprimento de procedimentos padronizados, a consulta a fontes externas e à interação direta pode ser substituída por rotinas e checklists normativos, sem que isso, necessariamente, aumente o autodeclarado “alto uso”.

Nas financeiras o padrão muda e fica mais favorável aos incentivos. Há ganhos de alto uso em bancos de dados administrativos (+9,1 p.p.), estudos técnicos externos (+8,0 p.p.), dados científicos (+8,3 p.p.) e normas (+4,6 p.p.), além de pequenos acréscimos em experiência e jurisdicionado (~+0,6 p.p.). A exceção é relatórios de auditorias anteriores (-19,4 p.p.), sugerindo que, onde os incentivos priorizam bases estruturadas e evidências mais atualizadas, a dependência de relatórios pretéritos perde centralidade.

Nas operacionais o efeito é bifurcado. Os incentivos aparecem fortemente associados a maior alto uso de bancos de dados administrativos (+21,1 p.p.), e, em menor grau, de relatórios anteriores (+2,9 p.p.). Em contrapartida, há quedas em experiência (-16,4 p.p.), jurisdicionado (-10,7 p.p.) e nas fontes externas/acadêmicas (ambas -8,3 p.p.). Em termos substantivos, isso indica que incentivos podem estar canalizando esforço para integração de registros e memória institucional, sem necessariamente ampliar a diversificação para fontes externas.

Do ponto de vista metodológico, essas diferenças devem ser lidas como descritas pela amostra. Os tamanhos de célula (Sim/Não por fonte e tipo) limitam o poder estatístico, e os testes correspondentes, com *odds ratio*, ICs e p-valores com ajuste de Holm, indicam que muitos contrastes não alcançam significância. Ainda assim, o desenho geral é informativo: incentivos parecem reorganizar o repertório, aumentando o peso de bases administrativas (financeiras e operacionais) e reduzindo, em alguns contextos, a ênfase em interação direta e fontes externas/analíticas (especialmente na conformidade).

5.5.6 TEMÁTICA DA AUDITORIA E PADRÕES DE USO INFORMACIONAL

Este tópico examina como o repertório informacional dos auditores varia conforme a temática de atuação predominante. Em vez de partir do tipo de auditoria, agregamos as respostas por área (p.ex.,

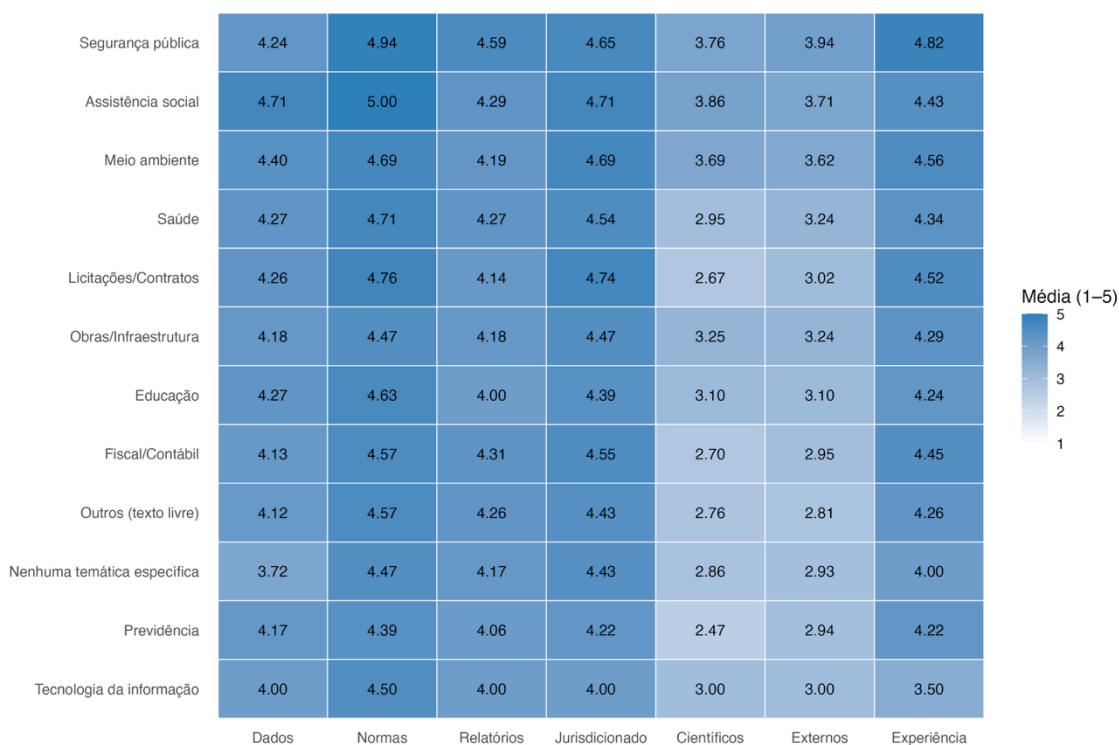
saúde, educação, licitações/contratos, fiscal/contábil, meio ambiente, segurança pública etc.) e calculamos a intensidade média de uso (escala 1–5) de cada fonte. Cada respondente contribui para todas as temáticas que declarou como ocupando mais de 50% do seu tempo, o que permite observar padrões “próprios do tema”, independentemente da modalidade de auditoria.

A leitura que se segue focaliza diferenças substantivas entre blocos de fontes (normativo–institucional–experiential, registros administrativos, relatórios prévios e evidências externas/ acadêmicas) e ressalta variações quando a natureza técnica da política auditada demanda maior diálogo com referências externas.

A Figura 15 apresenta o uso médio das fontes informacionais por área temática, combinando os três tipos de auditoria. Para construir o painel, cada respondente contribuiu para todas as temáticas que declarou como predominantes (mais de 50% do tempo), e a intensidade de uso foi mensurada na escala de 1 a 5. Assim, as médias por célula refletem o repertório informacional mobilizado quando o trabalho se concentra em cada tema, independentemente de a auditoria ser de conformidade, financeira ou operacional.

Figura 15 – Uso médio das fontes por temática

Base: cada respondente contribuiu para cada temática que marcou. Escala 1–5.



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

O primeiro resultado é a existência de um núcleo estável de práticas: Normas e informações do jurisdicionado exibem médias persistentemente altas (em geral acima de 4,3) em todas as temáticas, com picos em áreas como Assistência Social (Normas $\approx 5,0$) e Segurança Pública (Jurisdicionado $\approx 4,7-4,8$). Experiência da equipe também se mantém em patamar elevado ($\approx 4,2-4,8$). Esse trio normativo-institucional-experiencial aparece como a espinha dorsal do planejamento, sugerindo rotinas consolidadas que independem do assunto auditado.

Um segundo bloco é formado por Bancos de dados administrativos e Relatórios de auditorias anteriores, cujas médias ficam tipicamente entre 4,0 e 4,6. Há pequenas oscilações por tema, por exemplo, “Dados” tende a estar ligeiramente mais altos em áreas com maior disponibilidade de registros estruturados, mas, no agregado, ambos figuram como fontes recorrentes e amplamente utilizadas.

As maiores variações aparecem nas fontes Estudos técnicos externos (não acadêmicos) e Dados científicos (acadêmicos). Em temáticas como Segurança pública ($\approx 3,9$ em Externos; $\approx 3,8$ em Científicos), Meio ambiente ($\approx 3,6-3,7$) e, em menor grau, Educação ($\approx 3,1$ em Externos; $\approx 3,1$ em Científicos) e (Saúde ($\approx 3,2$ em Externos; $\approx 3,0$ em Científicos), observa-se maior apetite por evidências externas do que em áreas como Fiscal/Contábil, Licitações/Contratos e Previdência (onde essas médias costumam ficar entre $\approx 2,5$ e $3,0$). Uma leitura substantiva é que temas com forte componente técnico-científico, regulação difusa e necessidade de *benchmarks* (p.ex., padrões ambientais, protocolos de segurança, parâmetros de qualidade educacionais, diretrizes clínicas) incentivam os auditores a buscar referências para além das bases internas e das normas estritamente jurídicas.

Essa variação setorial corrobora os achados de Koga et al. (2022) sobre a burocracia federal, que identificaram que a área temática de atuação é um determinante do comportamento informacional. Assim como observado na administração pública federal, onde áreas sociais tendem a ser mais permeáveis a evidências científicas e substantivas do que áreas-meio ou puramente administrativas, o planejamento de auditorias em temas como Saúde, Educação e Meio Ambiente também demonstra maior abertura a fontes externas em comparação ao núcleo Fiscal/Contábil.

Em contraste, em temáticas de Tecnologia da informação e nenhuma temática específica (atuantes generalistas), Científicos e Externos permanecem moderados (em torno de 3,0), enquanto o bloco normativo/administrativo/experiencial continua alto. No caso de TI, isso pode refletir um uso intensivo de normativos e de interlocução com o jurisdicionado para compreender arquitetura de sistemas e trilhas de auditoria, ao passo que a literatura acadêmica aparece como apoio eventual.

Para registrar com rigor, duas cautelas metodológicas orientam a leitura deste painel temático. Primeiro⁷, o tamanho amostral é desigual entre as áreas, o que torna algumas médias mais instáveis: Assistência social (n = 4) e Tecnologia da informação (n = 3) têm base muito reduzida; Segurança pública (n = 11) e Previdência (n = 14) também são modestas, ao passo que Fiscal/Contábil (n = 60), Licitações/Contratos (n = 42), Educação (n = 30), Obras/Infraestrutura (n = 29), Saúde (n = 28), Meio ambiente (n = 16) e “Nenhuma temática específica” (n = 68) dispõem de maior apoio empírico. Assim, valores extremos, por exemplo, médias muito altas em “Normas” para áreas com n pequeno, devem ser interpretados com parcimônia e são tratados no texto apenas como indícios exploratórios, não como evidências conclusivas.

Segundo, trata-se de uma análise descritiva: as estatísticas apresentadas mapeiam padrões de uso médio das fontes por temática, sem pretensão causal. Como cada respondente pode atuar em mais de uma área, ele contribui para todas as temáticas assinaladas; as médias, portanto, refletem o comportamento típico dentro de cada tema (com o seu respectivo n), e não diferenças ajustadas por perfil individual ou por tipo de auditoria. Essas escolhas são adequadas ao objetivo exploratório do estudo e recomendam que comparações entre temáticas distintas sejam lidas como indicativas, e não como evidência de efeito.

Mesmo assim, os resultados reforçam a inércia organizacional produtiva do planejamento, ancorada em normas, registros administrativos, experiência e diálogo com o jurisdicionado, e mostram que a diversificação informacional (via estudos técnicos e evidência acadêmica) cresce justamente onde o objeto auditado demanda

⁷ Nas áreas com n inferior a 15, as estimativas de média e de intervalo de confiança são mais sensíveis a casos extremos. Por essa razão, os resultados desses grupos são relatados por transparência, mas não recebem ênfase na discussão dos achados.

interpretação técnica especializada e comparação externa. Isso sugere uma oportunidade de difundir práticas de incorporação de evidências externas também nos temas mais jurídico-contábeis, sempre que agregarem valor ao diagnóstico de riscos e à definição do escopo.

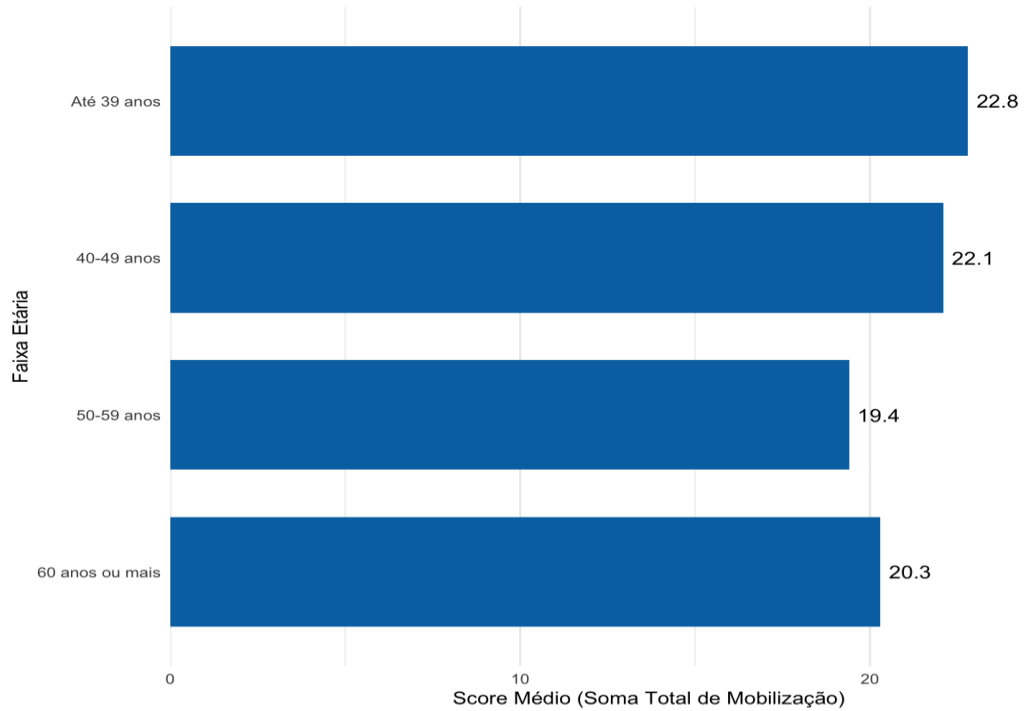
5.6 PERFIL DOS AUDITORES E CETICISMO

Este tópico descreve o perfil dos auditores respondentes e discute como atributos individuais se relacionam ao uso de informação no planejamento. Apresentamos a distribuição de idade, tempo no cargo, escolaridade e área de formação e, em seguida, examinamos a atitude de ceticismo profissional, medida pelo survey, e sua associação com padrões de mobilização de fontes informacionais.”

5.6.1 CARACTERÍSTICAS DO AUDITOR E MOBILIZAÇÃO DE FONTES DE INFORMAÇÃO

A análise das variáveis demográficas e de carreira permite verificar se o perfil dos auditores se associa a padrões distintos de mobilização de fontes de informação. No conjunto da amostra, idade, área de formação, escolaridade e tempo de exercício no cargo mostram variações mais nítidas no score total de mobilização, sugerindo que a trajetória profissional e a socialização em determinados campos de conhecimento importam para o modo como os auditores buscam e combinam evidências.

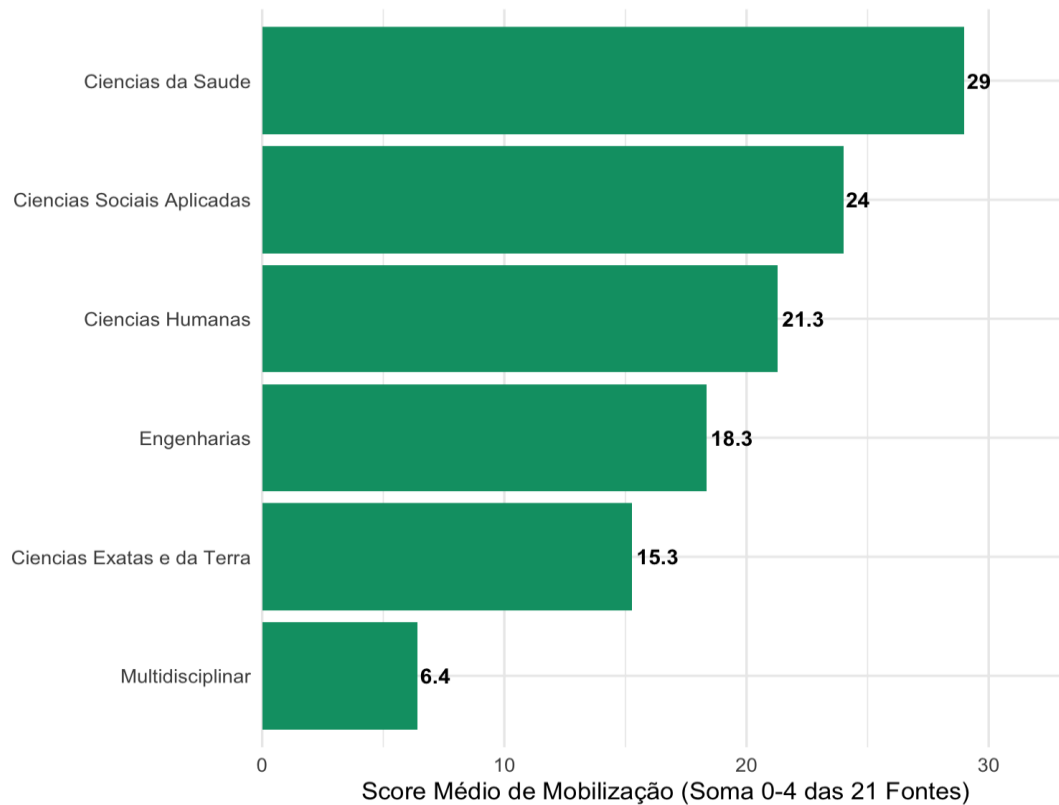
A Figura 16 apresenta o score médio de mobilização de fontes de informação (ST-MFI) por faixa etária. As quatro faixas analisadas exibem escores médios muito próximos, variando de 19,4 a 22,8 pontos. As diferenças entre as faixas são pequenas e os intervalos de confiança se sobrepõem, o que indica que, neste estudo, a idade não se associa de forma clara a variações na mobilização de fontes no planejamento das auditorias.

Figura 16 – Média de mobilização de fontes por faixa etária

Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

O cruzamento por área de formação acadêmica revelou diferenças significativas na intensidade de mobilização de fontes. Os auditores formados em Ciências da Saúde e Ciências Sociais Aplicadas apresentaram as maiores médias de uso, seguidos por Ciências Humanas. Já aqueles com formação em Engenharias e Ciências Exatas e da Terra exibiram médias mais baixas, e os formados em áreas multidisciplinares tiveram o menor score médio.

Figura 17 – Média de mobilização de fontes por área de formação



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

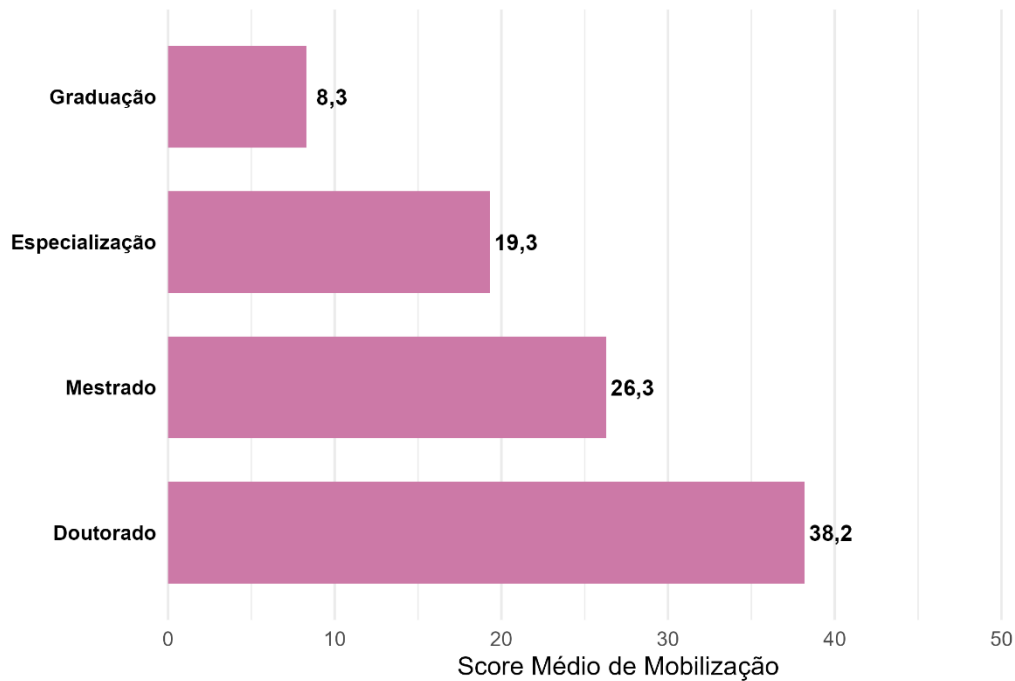
Esses resultados sugerem que a natureza epistemológica da formação influencia a forma como o auditor busca e processa informações. Áreas com tradição de pesquisa aplicada e análise contextual, como Direito, Administração, Economia e Ciências Sociais, tendem a desenvolver maior familiaridade com a interpretação de dados e documentos, incentivando o uso diversificado de fontes. Em contraste, formações mais técnicas, associadas a métodos dedutivos e procedimentos padronizados, podem favorecer um uso mais restrito de fontes, concentrado na evidência normativa e quantitativa.

Esse padrão é compatível com a literatura sobre capacidade analítica e absorção de conhecimento (Ouimet et al., 2009; Newman, Cherney & Head, 2017), segundo a qual a formação acadêmica afeta diretamente a habilidade de reconhecer o valor da informação e transformá-la em insumo analítico. Assim, o capital cognitivo oriundo de determinadas formações pode ampliar a capacidade de absorção dos auditores e, portanto, sua propensão a utilizar múltiplas fontes no planejamento.

O nível de escolaridade demonstrou uma associação positiva, ainda que heterogênea, com o uso de fontes. Auditores com Doutorado

apresentaram as maiores médias de mobilização, seguidos por aqueles com Mestrado. Embora a concentração de respondentes se situe nos níveis de especialização e pós-graduação lato sensu, os maiores picos de intensidade de uso ocorrem justamente nos estratos de formação acadêmica mais avançada.

Figura 18 – Média de mobilização de fontes por escolaridade

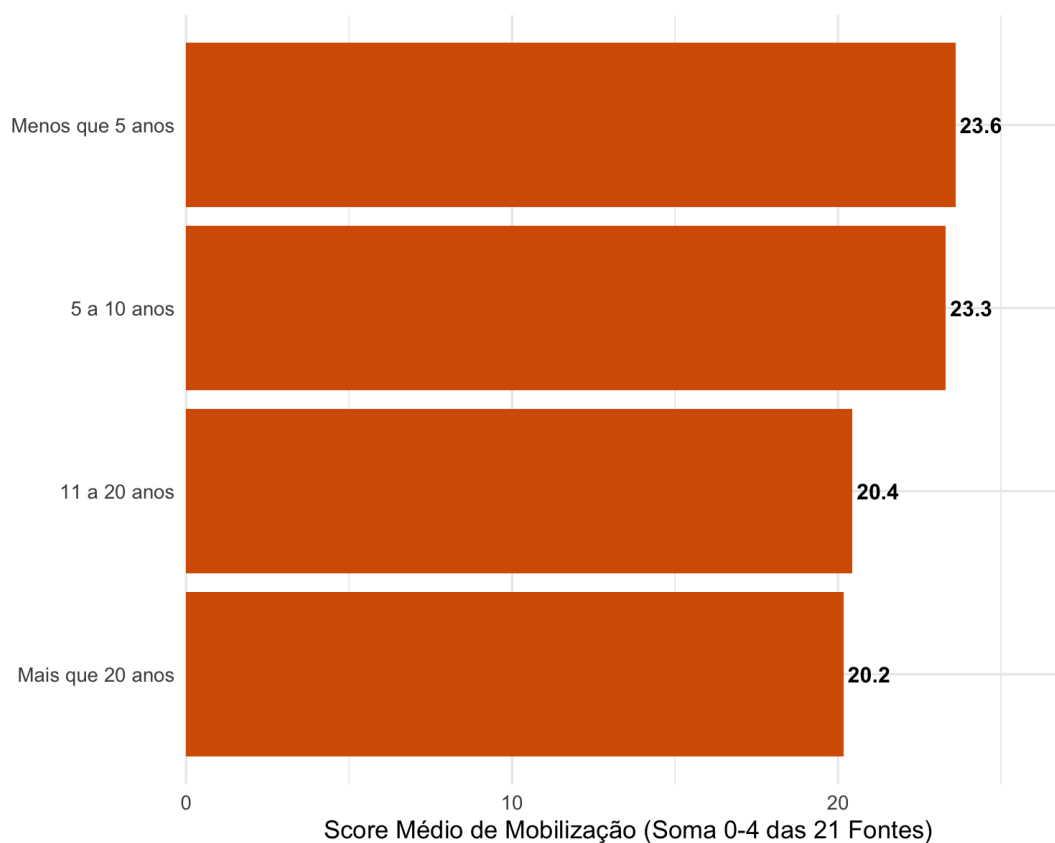


Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

Esse resultado é coerente com a literatura sobre capacidade analítica e uso de evidências na administração pública: a formação em pesquisa tende a fortalecer habilidades de busca, avaliação e triangulação de informações (Newman, Cherney & Head, 2017). No contexto dos Tribunais de Contas, auditores com formação stricto sensu parecem apresentar maior literacia científica, o que se reflete em maior propensão a utilizar relatórios técnicos, estudos externos e bases de dados para fundamentar o planejamento das auditorias.

O cruzamento entre o tempo de exercício no cargo e o score de mobilização revela uma curva de aprendizado invertida. Os auditores com menos de 10 anos de carreira tendem a apresentar scores mais altos, o que pode refletir um comportamento de compensação, ou seja, a busca intensiva de informação como estratégia para suprir a menor experiência prática.

Figura 19 – Média de mobilização de fontes por tempo no cargo



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

Nos grupos com mais de 20 anos de serviço, o leve declínio do score médio pode indicar uma racionalização do comportamento informacional, auditores experientes confiam mais em seus repertórios acumulados e em rotinas já consolidadas, reduzindo a necessidade de recorrer a múltiplas fontes a cada novo planejamento. Essa tendência é coerente com o que Brinkerhoff (2010) denomina “amadurecimento adaptativo” das capacidades profissionais, no qual o uso de informação tende a se tornar mais seletivo e orientado pela experiência.

De forma geral, os achados indicam que a mobilização de fontes de informação no planejamento de auditorias está mais fortemente associada à formação acadêmica e ao estágio de carreira do que a características pessoais. A área e o nível de formação surgem como elementos centrais da capacidade analítica individual, enquanto o tempo de cargo parece expressar a curva de aprendizagem profissional e a incorporação progressiva de rotinas.

Os resultados apontam para a coexistência de dois perfis de mobilização: um perfil exploratório, mais associado a uma formação acadêmica diversificada, e um perfil consolidado, caracterizado pela

seletividade e pela aplicação de conhecimento acumulado. Essa diferenciação ilustra, em termos empíricos, o equilíbrio entre inovação e experiência nas práticas de planejamento dos Tribunais de Contas e fornece subsídios para compreender a interação entre capacidades individuais e organizacionais no uso de informação.

5.6.2 CETICISMO PROFISSIONAL E USO DE INFORMAÇÕES

Os resultados empíricos indicam que o ceticismo profissional, embora constitua um princípio central da prática de auditoria pública, não se mostrou associado ao uso de informações no planejamento das auditorias. O índice médio de ceticismo, que representa a frequência com que os auditores adotam uma postura questionadora e analítica, apresentou coeficientes de correlação muito próximos de zero em relação ao uso de fontes, tanto no escore total quanto na diversidade de tipos mobilizados.

O Quadro 5 apresenta os coeficientes de correlação de Pearson entre os índices de ceticismo e as medidas de uso de fontes de informação. Observa-se que os valores de r são muito próximos de zero, indicando ausência de relação linear entre as variáveis.

Quadro 5 – Correlação entre ceticismo e uso de fontes ⁸		
Indicador de Ceticismo	Score Total de Fontes (r)	Diversidade de Fontes (r)
Média de Ceticismo	-0,016	-0,034
Contagem “sempre”	-0,068	-0,102

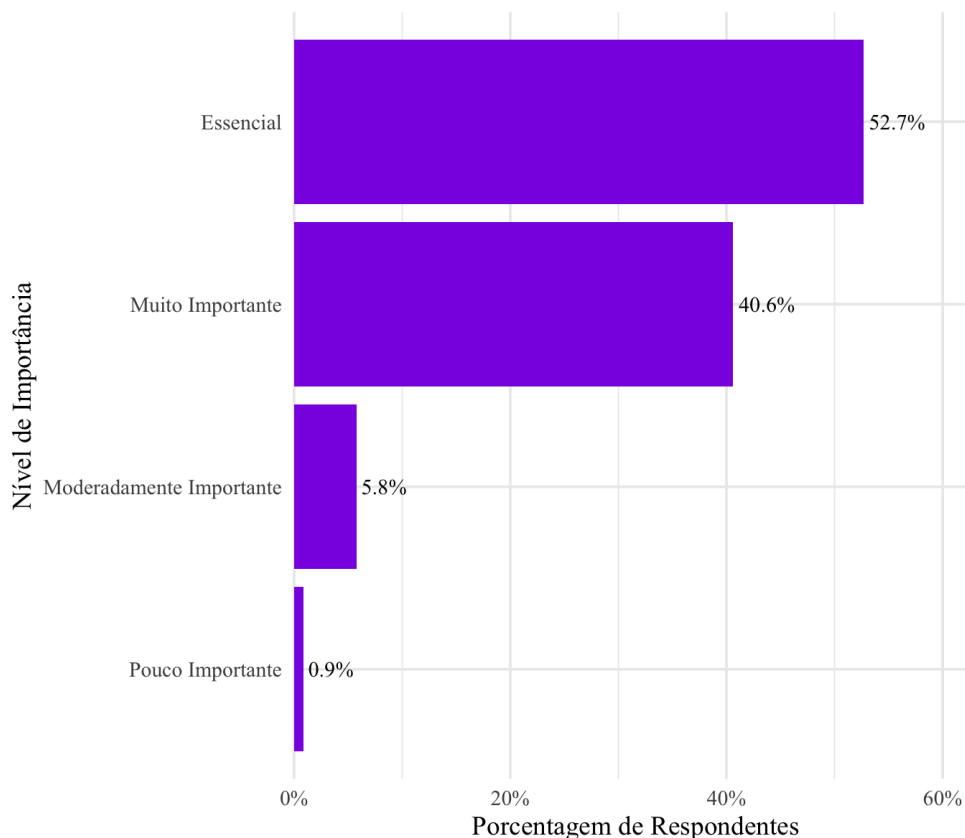
Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

Essa ausência de correlação se manteve mesmo após o controle de fatores demográficos, organizacionais e de incentivo, o que indica que, no conjunto dos respondentes, a postura cética não se traduziu em um comportamento mais intenso ou diversificado de busca por informação.

⁸ **Nota:** Coeficientes de correlação de Pearson (r). Nenhum valor significativo a 5%.

Apesar da ausência de associação estatística entre ceticismo e uso de fontes, os resultados da pesquisa revelam que os auditores atribuem elevado valor normativo ao ceticismo profissional. A Figura 20 apresenta a distribuição das respostas à questão sobre sua importância no exercício da função. Observa-se que mais de 93% dos respondentes consideram o ceticismo “muito importante” ou “extremamente importante” para a atuação do auditor, o que evidencia um consenso quase unânime quanto à sua relevância ética e técnica.

Figura 20 – Distribuição da importância atribuída ao ceticismo profissional



Fonte: Dados da pesquisa, 2025.

Esse resultado reforça o alinhamento da cultura profissional dos Tribunais de Contas aos princípios consagrados nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP 100) e nas ISSAI 100, que definem o ceticismo como uma atitude mental essencial para a obtenção de segurança razoável e para a formação de juízos baseados em evidências apropriadas e suficientes.

Assim, embora a valorização declarada do ceticismo seja amplamente disseminada entre os auditores, sua influência prática sobre o comportamento informacional parece ser mediada por fatores

organizacionais e contextuais, como as rotinas de planejamento, o tempo disponível e a cultura de uso de evidências. A predominância de respostas nas categorias superiores reforça que o ceticismo é reconhecido como valor profissional fundamental, ainda que nem sempre se traduza diretamente em práticas sistemáticas de busca e análise de informação.

Os resultados do modelo de regressão, confirmam a ausência de efeito significativo do ceticismo sobre o uso de fontes, ao passo que evidenciam o impacto positivo e estatisticamente robusto da capacitação no planejamento.

A regressão múltipla com erros-padrão clusterizados por Tribunal de Contas confirmou esse padrão. O coeficiente associado à média de ceticismo foi negativo e estatisticamente não significativo ($-0,687$; $p = 0,629$), sugerindo que níveis mais altos de ceticismo não implicam, necessariamente, maior mobilização informacional. Esses resultados podem indicar que o ceticismo, enquanto disposição cognitiva e ética do auditor, **não opera de modo linear** sobre o comportamento de busca de dados, dependendo de condições organizacionais que permitam que essa atitude se traduza em prática.

Em síntese, o conjunto das evidências sugere que, no contexto dos Tribunais de Contas brasileiros, o ceticismo profissional funciona mais como um valor normativo do que como um preditor empírico do uso de informação. Esse achado reforça a importância de políticas institucionais de desenvolvimento de capacidades e de integração entre atitudes individuais e ambientes organizacionais de aprendizagem, como condição para que o ceticismo se traduza, de fato, em práticas analíticas mais robustas no processo de auditoria.

Essa dissociação parcial entre atitude e comportamento é consistente com estudos sobre capacidade analítica e de absorção de evidências, que apontam que a disposição para valorizar informação e questionar premissas é condição necessária, mas não suficiente, para que o uso de dados e pesquisas se consolide na prática cotidiana (Cohen; Levinthal, 1990; Zahra; George, 2002; Ouimet et al., 2009; Ramesh; Howlett; Saguin, 2016). Em linha com esses autores, os achados indicam que, na ausência de infraestrutura adequada, tempo, ferramentas e rotinas de trabalho baseadas em dados, o ceticismo tende a permanecer no plano normativo, com impacto limitado sobre a mobilização efetiva de fontes no planejamento.



6

6

CONCLUSÕES

O estudo investigou o uso de informações por auditores de controle externo no planejamento de auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas no Brasil. A pergunta de pesquisa que orientou o trabalho foi: Como os auditores dos Tribunais de Contas do Brasil se informam na fase de planejamento de suas auditorias? O objetivo geral foi mapear e analisar padrões de mobilização de fontes no planejamento de auditorias, enquanto os objetivos específicos incluíram: identificar tipos de fontes e frequência de uso; comparar o uso por modalidade de auditoria de conformidade, operacional e financeira; examinar motivações e dificuldades relatadas; verificar heterogeneidades entre Tribunais; e explorar associações com características individuais e organizacionais, tais como formação, capacitação, existência de estruturas especializadas e incentivos institucionais.

Para responder a essas questões, foi conduzido um *survey* nacional com auditores de 33 Tribunais de Contas, resultando em 226 respondentes válidos. O questionário, autoaplicado e on-line, contemplou blocos temáticos sobre frequência de uso de fontes informacionais no planejamento por modalidade de auditoria, motivações para escolha das fontes, dificuldades enfrentadas, características do perfil profissional e dimensões do contexto institucional. As escalas utilizadas seguiram formatos padronizados de mensuração, com itens de frequência tipo Likert, além de questões fechadas e de múltipla escolha. A participação foi voluntária e anônima.

A análise combinou estatística descritiva e procedimentos inferenciais apropriados à natureza dos dados. Foram empregados testes não paramétricos para comparação de grupos, medidas de associação entre variáveis categóricas e, quando pertinente, modelos multivariados para investigar associações ajustadas, com atenção a possíveis diferenças entre Tribunais. Indicadores derivados foram utilizados de forma parcimoniosa para sintetizar dimensões como diversidade de fontes e intensidade de uso, sempre com checagens de consistência.



6.1 O USO DE INFORMAÇÕES NO PLANEJAMENTO DE AUDITORIAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

À luz da literatura sobre usos da evidência, o padrão observado combina um alicerce instrumental e uma faixa de diversificação conceitual (Weiss, 1977; 1979; Nutley; Walter; Davies, 2007). O núcleo de cinco fontes, normas legais e regulatórias, informações do jurisdicionado, relatórios de auditorias anteriores, experiência acumulada da equipe e bancos de dados administrativos, sustenta decisões de escopo, critérios e procedimentos, cumprindo função primordialmente instrumental. As variações de intensidade não rompem esse desenho de base, o que é coerente com contextos de forte regulação e rastreabilidade documental, onde a aplicabilidade direta das fontes prevalece (Weiss, 1979).

As diferenças mais nítidas aparecem quando se compara por tipo de auditoria. Nas auditorias operacionais observa-se maior abertura à incorporação de estudos técnicos externos e de dados científicos, ainda que tais fontes não se tornem centrais. Em auditorias financeiras, a mobilização tende a ser mais concentrada nas fontes normativas, nos dados administrativos e nas informações do jurisdicionado. As auditorias de conformidade situam-se em posição intermediária, preservando o núcleo normativo e administrativo com alguma variação pontual no uso de fontes externas.

Em conjunto, os resultados sugerem que o tipo de auditoria configura o *mix* informacional mobilizado no planejamento. Auditorias operacionais apresentam maior triangulação de fontes internas e externas; financeiras concentram-se em evidência documental rastreável; conformidade ocupa posição intermediária, organizada pela primazia normativa. Esse padrão pode ser interpretado à luz de uma perspectiva moderada de evidências, segundo a qual o valor da informação depende do problema e do arranjo institucional em que será aplicada (Pinheiro, 2022).

As motivações declaradas para a escolha das fontes reforçam esse arranjo. Predominam razões substantivas, como “ajuda a entender o objeto” e “permite análises comparativas”, seguidas de critérios de confiabilidade e facilidade de acesso. Motivações de natureza essencialmente normativa ou social, como exigência institucional ou indicação de pares, aparecem em segundo plano.

As dificuldades diferem por modalidade e ratificam o problema clássico da distância entre produção e uso da informação (Caplan, 1979). Em conformidade, sobressaem problemas de padronização e qualidade documental; em financeira, obstáculos de integração entre sistemas e acesso a bases de dados; em operacional, restrições de tempo e ausência de indicadores/relatórios estruturados em alguns objetos. Esses entraves elevam custos de busca e validação e ajudam a explicar por que fontes externas e científicas, embora valorizadas, nem sempre se consolidam como uso frequente, uma consequência típica de fricções de tradução e de formato/tempo (Caplan, 1979; Nutley; Walter; Davies, 2007).

A heterogeneidade entre Tribunais é um traço importante. Onde há estruturas especializadas, ferramentas e interoperabilidade mínima, observam-se maior intensidade e, em certos contextos, maior diversidade de uso. Esse padrão é coerente com a noção de capacidade de absorção, isto é, reconhecer valor, adquirir, assimilar e aplicar conhecimento (Cohen; Levinthal, 1990; Zahra; George, 2002; Ouimet et al., 2009) e com a literatura de *policy analytical capacity*, segundo a qual arranjos organizacionais e competências analíticas ampliam a habilidade de localizar, avaliar e integrar evidências no processo decisório (Howlett, 2009; Wu; Ramesh; Howlett, 2015; Ramesh; Howlett; Saguin, 2016; Newman; Cherney; Head, 2017). Esses arranjos organizacionais funcionam como mecanismos de intermediação (curadoria, tradução, padronização), reduzindo custos e incerteza do uso de fontes externas, em linha com abordagens de desenvolvimento de capacidades (Brinkerhoff, 2010; Baser; Morgan, 2008).

No plano individual, os resultados sugerem que o uso de informações se relaciona mais a formação e estágio de carreira do que a atributos pessoais. O ceticismo profissional, embora valorizado no marco normativo, não apresentou associação estatisticamente robusta com a ampliação do repertório; essa ausência de efeito direto é consistente com a distinção entre atitude e comportamento, e com a ideia de que atitudes ganham expressão quando há condições capacitantes (tempo, ferramentas, apoio metodológico), novamente um tema de capacidades analíticas (Newman; Cherney; Head, 2017).

Em resumo, os auditores dos Tribunais de Contas se informam por meio de um núcleo pragmático de fontes normativas e administrativas, ao qual se agregam, com amplitude variável, fontes externas e científicas. A variação entre tipos de auditorias, a capacidade

institucional e a capacitação das equipes moldam a diversidade e a profundidade desse ecossistema informacional.

6.2 BAIXO USO DE EVIDÊNCIAS CIENTÍFICAS E ESTUDOS TÉCNICOS EXTERNOS

O lugar periférico de evidências científicas e de estudos técnicos externos no planejamento é coerente com a distinção clássica entre uso instrumental e uso conceitual da informação. O núcleo normativo-administrativo cumpre função primordialmente instrumental, sustenta decisões imediatas de escopo, critérios e procedimentos, ao passo que a literatura acadêmica e relatórios externos tendem a operar como enquadramento conceitual que ilumina o problema, mas nem sempre se traduz em aplicação direta no curto prazo do planejamento (Weiss, 1977; 1979). Em ambientes de forte regulação e prazos estreitos, essa assimetria é esperada.

Entretanto, há diferenças por tipo de auditoria. Nas auditorias operacionais observa-se maior propensão relativa a incorporar estudos externos e literatura científica, ainda assim abaixo do núcleo de fontes usuais. Em auditorias financeiras, o uso dessas fontes é mais baixo, com foco predominante em critérios normativos, dados administrativos e informações do jurisdicionado. Auditorias de conformidade mantêm posição intermediária. Onde os testes foram aplicados, as comparações entre modalidades indicaram diferenças estatisticamente significativas. Em termos de mecanismo, varia a demanda informacional da tarefa: quanto maior a incerteza e o componente interpretativo, maior o espaço para usos conceituais; quanto mais padronizada a tarefa, mais o instrumental prevalece (Weiss, 1977; Nutley; Walter; Davies, 2007).

As motivações e as dificuldades ajudam a explicar o padrão observado. Predominam razões substantivas e pragmáticas para a escolha das fontes, como compreensão do objeto e possibilidade de comparação, enquanto barreiras recorrentes incluem restrições de tempo, padronização e integração de sistemas, além da disponibilidade desigual de relatórios e indicadores estruturados. Esses fatores tornam menos frequente a consulta a bases científicas ou a estudos externos no curto prazo do planejamento.

Observa-se também heterogeneidade entre Tribunais de Contas, com variações na intensidade de uso dessas fontes. A presença

de estruturas especializadas associa-se a maior diversidade informacional, inclusive melhorando a incorporação de estudos externos em alguns contextos. Em termos funcionais, tais estruturas também exercem intermediação de conhecimento, curadoria, tradução e legitimação, papel atribuído a *knowledge brokers* na literatura (Lomas, 2007; MacKillop et al., 2020) e observado em levantamentos com burocratas federais (Koga et al., 2022).

Em síntese, a baixa mobilização de evidências científicas e estudos técnicos externos é um traço do conjunto analisado, com variações por tipo de auditoria e por capacidade institucional.

6.3 OUTROS ACHADOS RELEVANTES

Dois resultados atravessam modalidades e ajudam a qualificar a leitura do ecossistema informacional: a dissociação entre a alta valorização do ceticismo profissional e sua não associação ao aumento do uso de fontes, e a centralidade do jurisdicionado como provedor de informação, acompanhada de limitações de padronização, qualidade e integração de dados. À luz do referencial, ambos os achados são coerentes.

O ceticismo ocupa lugar normativo na auditoria, requisito para obtenção de evidência apropriada e suficiente, mas isso não implica, por si, maior diversidade ou intensidade de busca (IAASB, ISAI 200). O que aparece nos dados é que a disposição cética é amplamente afirmada, porém sua tradução em ampliação do repertório depende de condições capacitantes no trabalho (tempo, ferramentas, curadoria e rotinas), isto é, de arranjos que permitam reconhecer valor - adquirir - assimilar - aplicar informação (Cohen; Levinthal, 1990; Zahra; George, 2002).

Esse encaixe é consistente com a literatura sobre capacidades analíticas em governo, que mostra efeitos quando competências individuais encontram suporte organizacional e governança de processos. Evidências recentes indicam que a combinação entre recursos individuais e arranjos organizacionais, inclusive oportunidades de relacionamento com a academia, está associada a maior mobilização de evidências científicas no trabalho público (Palotti et al., 2023; Howlett, 2009). Em termos práticos, a capacitação específica em planejamento aparece como mecanismo mais próximo do

comportamento informacional do que o ceticismo tomado isoladamente, justamente por acoplar método, ferramentas e rotinas.

À luz da definição de uso instrumental em Weiss (1979), aplicação direta de evidências a uma decisão em pauta, nossos achados mostram que registros e documentos do jurisdicionado, combinados ao bloco normativo-administrativo, são as fontes que ancoram as decisões no planejamento. As limitações relatadas, padronização desigual, qualidade variável e integração incompleta, remetem às condições de utilizabilidade que permitem que a evidência circule, tais como qualidade, tempestividade e ajuste de formato ao fluxo decisório (Nutley; Walter; Davies, 2007). Elas também expressam a cisão entre produção e uso de conhecimento como linguagens, incentivos e temporalidades distintas entre quem gera e quem utiliza dados criam fricções e custos de tradução (Caplan, 1979). Daí a recorrência da triangulação com bases administrativas, memória institucional e, quando viável, estudos externos e científicos, estratégia que combina a eficiência do núcleo com funções conceituais de enquadramento (Weiss, 1977).

A heterogeneidade entre Tribunais no peso atribuído a essa interlocução e no padrão de triangulação dialoga com o debate sobre desenvolvimento de capacidades. Onde existem estruturas especializadas, interoperabilidade mínima e papéis de curadoria (tradução, padronização, síntese), reduz-se o custo de busca/validação e aumenta a probabilidade de incorporar fontes externas quando necessário (Brinkerhoff, 2010; Baser; Morgan, 2008). Em linguagem de intermediação de conhecimento, tais estruturas atuam como *brokers* internos, aproximando produção e uso e conferindo legitimidade e utilidade às informações mobilizadas (Lomas, 2007; MacKillop et al., 2020).

Em conjunto, os achados sugerem que o ceticismo permanece como princípio orientador do julgamento, mas a mobilização efetiva de fontes responde, sobretudo, a capacidades e rotinas; e que o jurisdicionado é o eixo do planejamento, mas sua contribuição ganha qualidade quando acompanhada por padrões, interoperabilidade e intermediação que traduzam registros dispersos em insumos utilizáveis. Ou seja, o planejamento qualificado resulta do equilíbrio entre a eficiência do núcleo e a diversificação condicionada pelo problema, viabilizada por capacidades organizacionais e por uma governança informacional que reduz atritos na origem dos dados.

Nesse sentido, ao identificar que o jurisdicionado é, simultaneamente, uma fonte de informação central e uma das principais dificuldades do planejamento (devido à baixa qualidade ou padronização dos dados), abre-se uma nova perspectiva de atuação para os Tribunais. Além de seu papel fiscalizatório, e reforçando sua função como *knowledge brokers*, os TCs podem atuar como indutores da melhoria das capacidades institucionais dos próprios auditados. Ao diagnosticar essas fragilidades informacionais de forma sistemática, os Tribunais podem fomentar programas de capacitação, propor melhorias em sistemas e induzir a adoção de melhores práticas de gestão de dados pelo jurisdicionado, qualificando assim, na origem, a principal fonte de informação para futuras auditorias.

6.4 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa oferece um panorama geral dos Tribunais de Contas, referente ao uso de informações no planejamento de auditorias nos nestas instituições, a partir de *survey* aplicado a 226 auditores de 33 instituições. Ao sistematizar evidências comparáveis entre tipos de auditoria, perfis profissionais e arranjos institucionais, o estudo identifica regularidades do comportamento informacional e explicita heterogeneidades que não estavam documentadas de forma integrada. O mapeamento resultante permite compreender como se estrutura o ecossistema informacional do planejamento e em que condições ocorrem variações de intensidade e de diversidade no uso de fontes.

No plano empírico, o trabalho descreve um núcleo estável de fontes mobilizadas no planejamento, composto por normas, informações do jurisdicionado, relatórios de auditorias anteriores, experiência da equipe e bases administrativas. Mostra diferenças consistentes por tipo de auditoria, com maior propensão relativa à incorporação de estudos externos e de evidências científicas em auditorias operacionais e menor em auditorias financeiras, além de posição intermediária nas auditorias de conformidade. Evidencia a centralidade do jurisdicionado e registra limitações recorrentes de padronização, qualidade e integração de dados. Documenta ainda heterogeneidade entre Tribunais e associa a presença de estruturas especializadas a maior intensidade e diversidade informacional.

A capacitação específica em planejamento aparece relacionada à ampliação do repertório de fontes, enquanto o ceticismo, embora

amplamente valorizado, não se associou de modo robusto ao uso efetivo. Em relação a incentivos institucionais, os efeitos observados não são uniformes entre tipos de auditoria, o que pode fomentar o debate sobre desenho de metas e diretrizes.

No diálogo com a literatura, esta dissertação contribui para a agenda de pesquisa sobre os usos informacionais na burocracia pública, preenchendo uma lacuna ao focalizar os atores do controle externo. O estudo valida empiricamente a importância das capacidades analíticas e institucionais e reforça o entendimento dos Tribunais de Contas como potenciais intermediadores de conhecimento (*knowledge brokers*). Os achados oferecem indícios para discussões sobre mediação entre produção e uso do conhecimento e sobre capacidade de absorção, sem pretensão de testar formalmente esses modelos, sugerindo que variações nas capacidades e na infraestrutura informacional ajudam a explicar diferenças observadas entre instituições.

Do ponto de vista prático, os resultados oferecem insumos para o aprimoramento do planejamento de auditorias. Podem orientar ações de capacitação focadas em técnicas de planejamento e curadoria de fontes, apoiar decisões sobre desenho e fortalecimento de estruturas especializadas e informar a calibragem de incentivos institucionais, com atenção às diferenças por tipo de auditoria. Ao explicitar limitações de padronização e integração de dados do jurisdicionado, o estudo sinaliza áreas prioritárias para acordos de dados e rotinas de qualificação das informações, estimulando a triangulação com bases administrativas, memória institucional e, quando pertinente, evidências externas.

Por fim, o levantamento estabelece uma linha de base para monitorar a evolução do uso de informações no planejamento de auditorias, permitindo avaliar mudanças após iniciativas de capacitação, criação de estruturas de apoio ou ajustes em incentivos. Ao tornar visíveis padrões e lacunas, a pesquisa contribui para uma agenda incremental de melhorias no ecossistema informacional das auditorias e indica caminhos para aprofundamentos futuros, como análises longitudinais e inserção de componentes qualitativos que detalhem mecanismos de uso em contextos específicos.

6.5 LIMITAÇÕES E PRÓXIMOS PASSOS

O estudo é transversal e baseado em autorrelato, o que impede inferências causais sobre determinantes do uso de informações e o relaciona a possíveis vieses de memória e de deseabilidade social. A amostra cobre 33 Tribunais de Contas e totaliza 226 respondentes, com recrutamento voluntário e aplicação on-line.

Esse desenho pode gerar viés de seleção e heterogeneidade na taxa de resposta por Tribunal, o que limita a generalização para o conjunto da carreira. Em alguns recortes, como combinações específicas de tipos de auditoria e características institucionais, os tamanhos de célula foram reduzidos, o que diminui o poder estatístico e torna os efeitos sensíveis a ajustes de múltiplas comparações.

As medidas de uso informacional, motivações e dificuldades foram operacionalizadas por escalas e índices sintéticos, como o índice de diversidade de fontes. Embora úteis para síntese, essas escolhas implicam perda de nuance e dependem de decisões de agregação que podem afetar resultados marginais. A mensuração de incentivos institucionais foi feita por contraste de presença ou ausência de mecanismos declarados, sem capturar sua intensidade, desenho e *enforcement*, o que limita a interpretação fina dos efeitos.

Não foi objetivo deste trabalho testar modelos causais nem realizar validação psicométrica aprofundada das escalas por análise fatorial confirmatória, o que constitui uma agenda a ser endereçada em etapas subseqüentes. Por fim, não se analisou onexo entre padrões de uso informacional e resultados de auditoria, como qualidade dos achados, tempestividade ou implementação de recomendações, o que restringe as conclusões ao plano descritivo e associativo.

A agenda de pesquisas futuras pode avançar em cinco frentes.

Primeiro, estudos longitudinais, com painéis de auditores e de equipes, permitiriam observar mudanças no uso de fontes após intervenções institucionais, como criação de unidades especializadas, adoção de diretrizes de curadoria de evidências ou programas de capacitação em planejamento.

Segundo delineamentos quase-experimentais, por exemplo diferenças-em-diferenças entre Tribunais que implementem novos

incentivos ou infraestrutura de dados, ajudariam a estimar efeitos causais.

Terceiro, abordagens multimétodos que combinem *survey* com evidências observacionais, como logs de acesso a bases, rastreamento de citações em relatórios e análise documental de planos de auditoria, reduziriam a distância entre intenção declarada e comportamento efetivo.

Quarto, modelagens multinível poderiam separar variação individual da variação institucional, estimando efeitos de capacidades, regras e rotinas no nível do Tribunal, com medidas mais granulares de incentivos, recursos e processos de trabalho.

Quinto, estudos qualitativos comparativos, com entrevistas e análise de processos em auditorias operacionais, financeiras e de conformidade, esclareceriam mecanismos pelos quais equipes integram fontes normativas, administrativas, materiais do jurisdicionado e evidências externas no ciclo de planejamento.

Há espaço, ainda, para aprimorar a mensuração. Recomenda-se testar a estrutura dimensional das escalas, explorar alternativas de construção de índices e realizar análises de sensibilidade para verificar a robustez dos resultados a diferentes regras de agregação. A incorporação de variáveis de capacidade analítica no nível organizacional, como disponibilidade de assinaturas de bases científicas, existência de repositórios internos curados e horas de capacitação, pode refinar a relação entre infraestrutura e uso de informação.

Por fim, uma linha promissora consiste em conectar padrões de uso informacional a indicadores de qualidade e impacto das auditorias, o que permitiria avaliar em que medida capacidades analíticas e institucionais, bem como o papel dos Tribunais de Contas como intermediadores de conhecimento, se traduzem em melhores resultados para a administração pública.



REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

BASER, Heather; MORGAN, Peter. *Capacity, Change and Performance: Study Report*. Maastricht: ECDPM, 2008. (Discussion Paper 59B). Disponível em: https://www.academia.edu/89765575/Capacity_Change_and_Performance. Acesso em: 19 set. 2025.

BRINKERHOFF, Derick W. *Organisational legitimacy, capacity and capacity development*. Maastricht: ECDPM, 2005. (Discussion Paper 58A). Disponível em: <https://ecdpm.org/application/files/8416/5547/2826/DP-58A-Organisational-Legitimacy-Capacity-Development-2005.pdf> Acesso em: 10 set. 2025.

BRINKERHOFF, Derick W.; MORGAN, Peter J. Capacity and capacity development: coping with complexity. *Public Administration and Development*, v. 30, n. 1, p. 2–10, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1002/pad.559> Acesso em: 10 set. 2025.

BRINKERHOFF, Derick W. Developing capacity in fragile states. *Public Administration and Development*, v. 30, n. 1, p. 66–78, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1002/pad.545> Acesso em: 10 set. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Financeira*. Brasília: TCU, 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria de Conformidade*. Brasília: TCU, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. NBASP 100: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Brasília: TCU, 2016.

CAPLAN, Nathan. The Two-Communities Theory and Knowledge Utilization. *American Behavioral Scientist*, v. 22, n. 3, p. 459–470, 1979. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/000276427902200308> Acesso em: 14 jul. 2025.

CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa; SILVA, Mauro Santos (orgs.). *Reformas do Estado no Brasil: trajetórias, inovações e desafios*. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2020. v. 1, p. 413–439. DOI: 10.38116/978-65-5635-012-7cap16..

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria*. Brasília: CFC, 2016.

COHEN, Wesley M.; LEVINTHAL, Daniel A. Absorptive capacity: a new perspective on learning and innovation. *Administrative Science Quarterly*, v. 35, n. 1, p. 128–152, 1990. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2393553> Acesso em: 19 set. 2025.

FENASTC. Federação Nacional das Entidades dos Servidores dos Tribunais de Contas do Brasil. Levantamento remuneratório dos Tribunais de Contas do Brasil. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.fenastc.org.br/wp-content/uploads/2023/08/LEVANTAMENTO-REMUNERATORIO-DOS-TRIBUNAIS-DE-CONTAS-DO-BRASIL-ET-FENASTC-2023-2.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2025.

FERNANDES, Gustavo Andrey A. L.; TEIXEIRA, Marco Antonio C. Accountability ou prestação de contas, CGU ou Tribunais de Contas: o exame de diferentes visões sobre a atuação dos órgãos de controle nos municípios brasileiros. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 17, n. 3, p. 456–482, jul./set. 2020. Disponível em < <https://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/base.2020.173.04/60747948> >. Acesso em 22 fev. 2025.

FILGUEIRAS, Fernando. *Burocracias do controle: accountability e democracia no Brasil*. *Revista do Serviço Público*, v. 71, n. 3, p. 421–446, 2020. Disponível em < <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8617> >. Acesso em 29 mar 2025.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMIDE, Alexandre; PEREIRA, Ana Karine; MACHADO, Raphael. **Burocracia e capacidade estatal na pesquisa brasileira**. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (orgs.). *Burocracia*

e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas. Brasília: Ipea, 2018. p. 85–104.

GRIN, Eduardo José. A atuação do TCU no policy making da administração pública federal: modernização gerencial ou expansão dos papéis do controle externo? In:

GROVES, Robert M. et al. *Survey methodology*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2004.

HEAD, Brian W. Three lenses of evidence-based policy. *Australian Journal of Public Administration*, v. 67, n. 1, p. 1–11, 2008. doi:10.1111/j.1467-8500.2007.00564.x.

HEAD, Brian W. *Toward more “evidence-informed” policy making?*. *Public Administration Review*, [S. l.], v. 76, n. 3, p. 472–484, 2016.

HOWLETT, Michael. Policy analytical capacity and evidence-based policy-making: Lessons from Canada. *Canadian Public Administration*, v. 52, n. 2, p. 153–175, 2009.

IAASB. *ISA 200 – Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. New York: IFAC, 2009. Disponível em: <https://www.iaasb.org/publications/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services> (ver PDF do ISA 200 no Handbook). Acesso em: 19 ago. 2025.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. *ISSAI 100 – Princípios Fundamentais da Auditoria do Setor Público*. Viena, 2013.

INTOSAI. *ISSAI 200 – Princípios Fundamentais da Auditoria Financeira*. Viena: International Organization of Supreme Audit Institutions, 2016.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. *ISSAI 300 – Normas de Auditoria Operacional*. Viena, 2016.

KOGA, Natália Massaco et al. Como os burocratas federais se informam? Uma radiografia das fontes de evidências utilizadas no trabalho das políticas públicas. In: KOGA, Natália Massaco et al. (org.). *Políticas públicas e usos de evidências no Brasil: conceitos, métodos, contextos e práticas*. Brasília: Ipea, 2022. cap. 9, p. 313–342. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br>. Acesso em: 29 mar. 2025.

KOGA, Natália Massaco; GOELLNER, Karina Brito; MEDEIROS, Bernardo de A. A influência dos entes do controle no processo de absorção de conhecimento para políticas públicas. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 75, n. 1, p. 1-28, 2024. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/959>. Acesso em: 29 mar. 2025.

LANDRY, Réjean; AMARA, Nabil; LAMARI, Moktar. Utilization of social science research knowledge in Canada. *Research Policy*, v. 30, n. 2, p. 333–349, 2001. Disponível em: 10.1016/S0048-7333(00)00081-0.

LOMAS, Jonathan. The in-between world of knowledge brokering. *British Medical Journal*, v. 334, n. 7585, p. 129–132, 2007. Disponível em: 10.1136/bmj.39038.593380.AE. Acesso em 26 abr. 2025.

MACKILLOP, Eleanor; QUARMBY, Sarah; DOWNE, James. Does knowledge brokering facilitate evidence-based policy? A review of existing knowledge and an agenda for future research. *Policy & Politics*, v. 48, n. 2, p. 335–353, 2020. Disponível em: 10.1332/030557319X15740848311069. Acesso em 26 abr. 2025.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEDEIROS, Bernardo Abreu de; GOELLNER, Isabella de Araujo; KOGA, Natália Massaco. Trajetória das capacidades dos órgãos de controle interno e externo no Brasil: um debate sobre a estruturação do TCU e da CGU no pós-1988. In: LOPEZ, Felix G.;

CARDOSO JÚNIOR, José Celso (org.). *Trajetórias da burocracia na Nova República: heterogeneidades, desigualdades e perspectivas (1985–2020)*. Brasília: Ipea, 2023. cap. 5. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.38116/978-65-5635-047-9/capitulo5>. Acesso em 10 mai. 2025.

NBC-TA 200. Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília: CFC, 2016.

NELSON, Mark W. Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. *Accounting Horizons*, v. 17, n. 1, p. 91–104, 2003.

NEWMAN, Joshua; CHERNEY, Adrian; HEAD, Brian W. Policy capacity and evidence-based policy in the public service. *Public Management*

Review, v. 19, n. 2, p. 157–174, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/14719037.2016.1148191> Acesso em: 19 set. 2025.

NUTLEY, Sandra M.; WALTER, Isabel; DAVIES, Huw T. O. *Using evidence: How research can inform public services*. Bristol: The Policy Press, 2007.

OECD. *The Path to Becoming a Data-Driven Public Sector*. Paris: OECD Publishing, 2019. (OECD Digital Government Studies). DOI: 10.1787/059814a7-en.

OLIVEIRA, Tiago Chaves. Auditores internos governamentais da Controladoria-Geral da União: como preferem atuar, de forma didática ou repressiva? 2020. Dissertação (Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) – Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, DF, 2020.

OUIMET, Mathieu; LANDRY, Réjean; ZIAM, Saliha; BÉDARD, Pierre-Olivier. The absorption of research knowledge by public civil servants. *Evidence & Policy*, v. 5, n. 4, p. 331–350, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1332/174426409X478734> Acesso em: 19 set. 2025.

PALOTTI, Pedro Lucas de Moura; KOGA, Natália Massaco; LINS, Rafael da Silva; COUTO, Bruno Gontyjo do; SOARES FILHO, Marcos Luiz Vieira. A ciência entre indivíduos e organizações: como capacidades analíticas individuais e organizacionais se combinam para a utilização de evidências científicas nas políticas públicas? Caderno CRH, Salvador, v. 36, p. 1-21, e023021, 2023. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/crh/article/view/53388>. Acesso em 11 nov. 2025.

PINHEIRO, M. M. S. Políticas públicas baseadas em evidências: um modelo moderado de análise conceitual e avaliação crítica. In: **KOGA, N. M.; PALOTTI, P. L. M.; MELLO, J.; PINHEIRO, M. M. S.** (org.). *Políticas públicas e usos de evidências no Brasil: conceitos, métodos, contextos e práticas*. Brasília: Ipea, 2022. DOI: 10.38116/978-65-5635-032-5/capitulo1.

RODRIGUES, Adriana Faria. *Planejamento como uma etapa crucial para o trabalho de auditoria*. 2011. Monografia (Especialização em Auditoria Externa) – Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

SANDERSON, Ian. *Evaluation, policy learning and evidence-based policy making*. *Public Administration*, [S. l.], v. 80, n. 1, p. 1–22, 2002.

TCE-ES. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. *Manual de Auditoria de Conformidade*. Vitória, 2020.

WEIBLE, Christopher M.; ELGIN, Dallas J.; PATTISON, Andrew. Policy analytical capacity and policy activities. *Canadian Political Science Review*, v. 5, n. 3, p. 125–137, 2011. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/262370831_Policy_Analytical_Capacity_and_Policy_Activities. Acesso em 19 set. 2025.

WEISS, Carol H. The many meanings of research utilization. *Public Administration Review*, v. 39, n. 5, p. 426–431, 1979. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/3109916> Acesso em: 10 set. 2025.

WEISS, Carol H. Research for policy's sake: the enlightenment function of social research. *Policy Analysis*, v. 3, n. 4, p. 531–545, 1977. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/42783234> Acesso em: 10 set. 2025.

WU, Xun; RAMESH, M.; HOWLETT, M. Policy capacity: a conceptual framework for understanding policy competences and capabilities. *Policy and Society*, v. 34, n. 3–4, p. 165–171, 2015.

ZAHRA, Shaker A.; GEORGE, Gerard. Absorptive capacity: a review, reconceptualization, and extension. *Academy of Management Review*, v. 27, n. 2, p. 185–203, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/amr.2002.6587995> Acesso em: 19 out. 2025.



APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICE A - Amostra e denominadores

Tabela A.1 – Tamanho da amostra por análise e por estrato. N válido após exclusões de NA e 'não se aplica'.				
análise	estrato	N_valido	pct_total	observacoes
Uso de fontes por tipo de auditoria	Conformidade	101	44,7%	Inclui respondentes com ao menos uma fonte válida no tipo
Uso de fontes por tipo de auditoria	Operacional	82	36,3%	Inclui respondentes com ao menos uma fonte válida no tipo
Uso de fontes por tipo de auditoria	Financeira	48	21,2%	Inclui respondentes com ao menos uma fonte válida no tipo

APÊNDICE B - Descritivos por fonte e tipo de auditoria

Tabela B.1 – Médias (1-5), mediana, IQR (2 casas) e N inteiro por tipo.												
fonte	media_Conformidade	mediana_Conformidade	iqr_Conformidade	n_Conformidade	media_Operacional	mediana_Operacional	iqr_Operacional	n_Operacional	media_Financeira	mediana_Financeira	iqr_Financeira	n_Financeira
Bancos de dados administrativos	3,17	3,00	1,00	101	3,09	3,00	1,00	81	3,02	3,00	1,25	48
Normas legais e regulatórias	3,60	4,00	1,00	101	3,72	4,00	0,00	82	3,56	4,00	0,25	48
Relatórios de auditorias anteriores	3,22	3,00	1,00	99	3,29	3,00	1,00	82	3,25	4,00	1,00	48
Informações obtidas junto ao jurisdicionado	3,48	4,00	1,00	101	3,67	4,00	1,00	82	3,54	4,00	1,00	48
Dados científicos acadêmicos	1,95	2,00	2,00	98	2,41	2,00	1,00	81	1,28	1,00	2,00	46
Estudos técnicos externos não acadêmicos	1,98	2,00	2,00	99	2,56	3,00	1,00	82	1,56	1,00	1,00	48

Experiência acumulada da equipe de auditoria	3,27	3,00	1,00	101	3,41	4,00	1,00	81	3,50	4,00	1,00	48
--	------	------	------	-----	------	------	------	----	------	------	------	----

APÊNDICE C - Testes entre tipos por fonte

Tabela C.1 – Kruskal–Wallis (H, 2 casas), p (3 casas; '<0,001' quando aplicável) e ϵ^2 (3 casas).					
fonte	H	gl	p	epsilon2	dunn_pares
Bancos de dados administrativos	0,09	2	0,958	0,000	Conformidade vs Operacional (p_Holm=1); Conformidade vs Financeira (p_Holm=1); Operacional vs Financeira (p_Holm=1)
Normas legais e regulatórias	1,29	2	0,526	0,000	Conformidade vs Operacional (p_Holm=0.793); Conformidade vs Financeira (p_Holm=1); Operacional vs Financeira (p_Holm=1)
Relatórios de auditorias anteriores	1,03	2	0,599	0,000	Conformidade vs Operacional (p_Holm=0.979); Conformidade vs Financeira (p_Holm=0.979); Operacional vs Financeira (p_Holm=0.979)
Informações obtidas junto ao jurisdicionado	3,97	2	0,138	0,009	Conformidade vs Operacional (p_Holm=0.176); Conformidade vs Financeira (p_Holm=0.388); Operacional vs Financeira (p_Holm=0.769)
Dados científicos acadêmicos	26,82	2	<0,001	0,112	Conformidade vs Operacional (p_Holm=0.00652); Conformidade vs Financeira (p_Holm=0.00471); Operacional vs Financeira (p_Holm=7.51e-07)
Estudos técnicos externos não acadêmicos	24,39	2	<0,001	0,099	Conformidade vs Operacional (p_Holm=0.00132); Conformidade vs Financeira (p_Holm=0.0463); Operacional vs Financeira (p_Holm=6.87e-06)

Experiência acumulada da equipe de auditoria	5,07	2	0,079	0,014	Conformidade vs Operacional (p_Holm=0.375); Conformidade vs Financeira (p_Holm=0.0856); Operacional vs Financeira (p_Holm=0.375)
--	------	---	-------	-------	--

APÊNDICE D - Efeitos institucionais em alto uso (por tipo de auditoria)

Diferença em pontos percentuais (1 casa) da proporção de alto uso (4–5) entre grupos, por fonte e tipo. p e p ajustado com 3 casas; '<0,001' quando aplicável.								
bloco_institucional	tipo_auditoria	fonte	% alto uso Sim (n/N)	% alto uso Não (n/N)	Dif. p.p. (Sim - Não)	p	p_ajustado	metodo
Capacitação recente	Conformidade	Bancos de dados administrativos	37,8 (31/82)	26,3 (5/19)	11,5	0,346	1,000	Qui-quadrado
Capacitação recente	Operacional	Bancos de dados administrativos	43,3 (29/67)	42,9 (6/14)	0,4	0,977	1,000	Qui-quadrado
Capacitação recente	Financeira	Bancos de dados administrativos	51,2 (22/43)	20,0 (1/5)	31,2	0,350	1,000	Fisher
Capacitação recente	Conformidade	Dados científicos acadêmicos	12,7 (10/79)	0,0 (0/19)	12,7	0,202	0,605	Fisher

Capacitação recente	Operacional	Dados científicos acadêmicos	19,1 (13/68)	7,7 (1/13)	11,4	0,448	0,896	Fisher
Capacitação recente	Financeira	Dados científicos acadêmicos	4,8 (2/42)	0,0 (0/4)	4,8	1,000	1,000	Fisher
Capacitação recente	Conformidade	Estudos técnicos externos não acadêmicos	11,2 (9/80)	0,0 (0/19)	11,2	0,200	0,599	Fisher
Capacitação recente	Operacional	Estudos técnicos externos não acadêmicos	20,6 (14/68)	7,1 (1/14)	13,4	0,448	0,895	Fisher
Capacitação recente	Financeira	Estudos técnicos externos não acadêmicos	4,7 (2/43)	0,0 (0/5)	4,7	1,000	1,000	Fisher
Capacitação recente	Conformidade	Experiência acumulada da equipe de auditoria	51,2 (42/82)	36,8 (7/19)	14,4	0,259	0,776	Qui-quadrado
Capacitação recente	Operacional	Experiência acumulada	58,2 (39/67)	64,3 (9/14)	-6,1	0,674	1,000	Qui-quadrado

		da equipe de auditoria						
Capacitação recente	Financeira	Experiência acumulada da equipe de auditoria	72,1 (31/43)	60,0 (3/5)	12,1	0,621	1,000	Fisher
Capacitação recente	Conformidade	Informações obtidas junto ao jurisdicionado	59,8 (49/82)	57,9 (11/19)	1,9	0,882	1,000	Qui-quadrado
Capacitação recente	Operacional	Informações obtidas junto ao jurisdicionado	73,5 (50/68)	71,4 (10/14)	2,1	1,000	1,000	Fisher
Capacitação recente	Financeira	Informações obtidas junto ao jurisdicionado	72,1 (31/43)	80,0 (4/5)	-7,9	1,000	1,000	Fisher
Capacitação recente	Conformidade	Normas legais e regulatórias	72,0 (59/82)	52,6 (10/19)	19,3	0,103	0,309	Qui-quadrado
Capacitação recente	Operacional	Normas legais e regulatórias	76,5 (52/68)	71,4 (10/14)	5,0	0,736	1,000	Fisher
Capacitação recente	Financeira	Normas legais e regulatórias	76,7 (33/43)	60,0 (3/5)	16,7	0,587	1,000	Fisher

Capacitação recente	Conformidade	Relatórios de auditorias anteriores	48,8 (39/80)	36,8 (7/19)	11,9	0,350	1,000	Qui-quadrado
Capacitação recente	Operacional	Relatórios de auditorias anteriores	47,1 (32/68)	42,9 (6/14)	4,2	0,774	1,000	Qui-quadrado
Capacitação recente	Financeira	Relatórios de auditorias anteriores	58,1 (25/43)	60,0 (3/5)	-1,9	1,000	1,000	Fisher
Estrutura especializada de planejamento	Conformidade	Bancos de dados administrativos	34,1 (14/41)	30,0 (6/20)	4,1	0,746	0,746	Qui-quadrado
Estrutura especializada de planejamento	Operacional	Bancos de dados administrativos	58,6 (17/29)	18,8 (3/16)	39,9	0,013	0,040	Fisher
Estrutura especializada de planejamento	Financeira	Bancos de dados administrativos	68,4 (13/19)	42,9 (3/7)	25,6	0,369	0,738	Fisher

Estrutura especializada de planejamento	Conformidade	Dados científicos acadêmicos	10,0 (4/40)	15,0 (3/20)	-5,0	0,676	1,000	Fisher
Estrutura especializada de planejamento	Operacional	Dados científicos acadêmicos	20,7 (6/29)	12,5 (2/16)	8,2	0,691	1,000	Fisher
Estrutura especializada de planejamento	Financeira	Dados científicos acadêmicos	10,5 (2/19)	0,0 (0/7)	10,5	1,000	1,000	Fisher
Estrutura especializada de planejamento	Conformidade	Estudos técnicos externos não acadêmicos	9,8 (4/41)	10,0 (2/20)	-0,2	1,000	1,000	Fisher
Estrutura especializada de planejamento	Operacional	Estudos técnicos externos não acadêmicos	27,6 (8/29)	5,9 (1/17)	21,7	0,124	0,373	Fisher

Estrutura especializada de planejamento	Financeira	Estudos técnicos externos não acadêmicos	10,5 (2/19)	0,0 (0/7)	10,5	1,000	1,000	Fisher
Estrutura especializada de planejamento	Conformidade	Experiência acumulada da equipe de auditoria	51,2 (21/41)	45,0 (9/20)	6,2	0,648	0,680	Qui-quadrado
Estrutura especializada de planejamento	Operacional	Experiência acumulada da equipe de auditoria	69,0 (20/29)	50,0 (8/16)	19,0	0,209	0,627	Qui-quadrado
Estrutura especializada de planejamento	Financeira	Experiência acumulada da equipe de auditoria	78,9 (15/19)	57,1 (4/7)	21,8	0,340	0,680	Fisher
Estrutura especializada de planejamento	Conformidade	Informações obtidas junto ao jurisdicionado	61,0 (25/41)	65,0 (13/20)	-4,0	0,761	1,000	Qui-quadrado

Estrutura especializada de planejamento	Operacional	Informações obtidas junto ao jurisdicionado	69,0 (20/29)	64,7 (11/17)	4,3	0,766	1,000	Qui-quadrado
Estrutura especializada de planejamento	Financeira	Informações obtidas junto ao jurisdicionado	84,2 (16/19)	57,1 (4/7)	27,1	0,293	0,879	Fisher
Estrutura especializada de planejamento	Conformidade	Normas legais e regulatórias	70,7 (29/41)	60,0 (12/20)	10,7	0,402	0,804	Qui-quadrado
Estrutura especializada de planejamento	Operacional	Normas legais e regulatórias	79,3 (23/29)	52,9 (9/17)	26,4	0,061	0,182	Qui-quadrado
Estrutura especializada de planejamento	Financeira	Normas legais e regulatórias	84,2 (16/19)	71,4 (5/7)	12,8	0,588	0,804	Fisher

Estrutura especializada de planejamento	Conformidade	Relatórios de auditorias anteriores	46,2 (18/39)	45,0 (9/20)	1,2	0,933	1,000	Qui-quadrado
Estrutura especializada de planejamento	Operacional	Relatórios de auditorias anteriores	62,1 (18/29)	29,4 (5/17)	32,7	0,032	0,097	Qui-quadrado
Estrutura especializada de planejamento	Financeira	Relatórios de auditorias anteriores	68,4 (13/19)	57,1 (4/7)	11,3	0,661	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Conformidade	Bancos de dados administrativos	35,4 (17/48)	30,0 (3/10)	5,4	1,000	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Operacional	Bancos de dados administrativos	51,4 (18/35)	40,0 (4/10)	11,4	0,722	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Financeira	Bancos de dados	52,6 (10/19)	25,0 (1/4)	27,6	0,590	1,000	Fisher

		administrativos						
Estrutura técnica de dados	Conformidade	Dados científicos acadêmicos	12,8 (6/47)	10,0 (1/10)	2,8	1,000	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Operacional	Dados científicos acadêmicos	20,0 (7/35)	18,2 (2/11)	1,8	1,000	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Financeira	Dados científicos acadêmicos	0,0 (0/19)	0,0 (0/4)	0,0	1,000	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Conformidade	Estudos técnicos externos não acadêmicos	8,3 (4/48)	11,1 (1/9)	-2,8	1,000	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Operacional	Estudos técnicos externos não acadêmicos	22,9 (8/35)	18,2 (2/11)	4,7	1,000	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Financeira	Estudos técnicos externos não acadêmicos	0,0 (0/19)	0,0 (0/4)	0,0	1,000	1,000	Fisher

Estrutura técnica de dados	Conformidade	Experiência acumulada da equipe de auditoria	50,0 (24/48)	40,0 (4/10)	10,0	0,732	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Operacional	Experiência acumulada da equipe de auditoria	58,8 (20/34)	54,5 (6/11)	4,3	0,803	1,000	Qui-quadrado
Estrutura técnica de dados	Financeira	Experiência acumulada da equipe de auditoria	68,4 (13/19)	50,0 (2/4)	18,4	0,589	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Conformidade	Informações obtidas junto ao jurisdicionado	56,2 (27/48)	50,0 (5/10)	6,2	0,718	1,000	Qui-quadrado
Estrutura técnica de dados	Operacional	Informações obtidas junto ao jurisdicionado	65,7 (23/35)	81,8 (9/11)	-16,1	0,460	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Financeira	Informações obtidas junto ao jurisdicionado	63,2 (12/19)	50,0 (2/4)	13,2	1,000	1,000	Fisher

Estrutura técnica de dados	Conformidade	Normas legais e regulatórias	64,6 (31/48)	60,0 (6/10)	4,6	1,000	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Operacional	Normas legais e regulatórias	74,3 (26/35)	54,5 (6/11)	19,7	0,215	0,644	Qui-quadrado
Estrutura técnica de dados	Financeira	Normas legais e regulatórias	68,4 (13/19)	50,0 (2/4)	18,4	0,589	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Conformidade	Relatórios de auditorias anteriores	42,6 (20/47)	44,4 (4/9)	-1,9	1,000	1,000	Fisher
Estrutura técnica de dados	Operacional	Relatórios de auditorias anteriores	51,4 (18/35)	18,2 (2/11)	33,2	0,082	0,246	Fisher
Estrutura técnica de dados	Financeira	Relatórios de auditorias anteriores	52,6 (10/19)	75,0 (3/4)	-22,4	0,604	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Conformidade	Bancos de dados administrativos	38,0 (19/50)	50,0 (4/8)	-12,0	0,700	1,000	Fisher
Incentivos e orientações	Operacional	Bancos de dados	42,9 (18/42)	40,0 (6/15)	2,9	0,847	1,000	Qui-quadrado

institucionais		administrativos						
Incentivos e orientações institucionais	Financeira	Bancos de dados administrativos	52,0 (13/25)	42,9 (3/7)	9,1	1,000	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Conformidade	Dados científicos acadêmicos	14,3 (7/49)	25,0 (2/8)	-10,7	0,599	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Operacional	Dados científicos acadêmicos	16,7 (7/42)	25,0 (4/16)	-8,3	0,475	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Financeira	Dados científicos acadêmicos	8,3 (2/24)	0,0 (0/6)	8,3	1,000	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Conformidade	Estudos técnicos externos não acadêmicos	12,0 (6/50)	25,0 (2/8)	-13,0	0,303	0,909	Fisher
Incentivos e orientações	Operacional	Estudos técnicos	16,7 (7/42)	25,0 (4/16)	-8,3	0,475	0,949	Fisher

institucionais		externos não acadêmicos						
Incentivos e orientações institucionais	Financeira	Estudos técnicos externos não acadêmicos	8,0 (2/25)	0,0 (0/7)	8,0	1,000	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Conformidade	Experiência acumulada da equipe de auditoria	56,0 (28/50)	62,5 (5/8)	-6,5	1,000	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Operacional	Experiência acumulada da equipe de auditoria	52,4 (22/42)	68,8 (11/16)	-16,4	0,261	0,782	Qui-quadrado
Incentivos e orientações institucionais	Financeira	Experiência acumulada da equipe de auditoria	72,0 (18/25)	71,4 (5/7)	0,6	1,000	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Conformidade	Informações obtidas junto ao jurisdicionado	64,0 (32/50)	75,0 (6/8)	-11,0	0,701	1,000	Fisher
Incentivos e orientações	Operacional	Informações obtidas junto	64,3 (27/42)	75,0 (12/16)	-10,7	0,541	1,000	Fisher

institucionais		ao jurisdicionado						
Incentivos e orientações institucionais	Financeira	Informações obtidas junto ao jurisdicionado	72,0 (18/25)	71,4 (5/7)	0,6	1,000	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Conformidade	Normas legais e regulatórias	76,0 (38/50)	87,5 (7/8)	-11,5	0,669	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Operacional	Normas legais e regulatórias	73,8 (31/42)	75,0 (12/16)	-1,2	1,000	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Financeira	Normas legais e regulatórias	76,0 (19/25)	71,4 (5/7)	4,6	1,000	1,000	Fisher
Incentivos e orientações institucionais	Conformidade	Relatórios de auditorias anteriores	50,0 (25/50)	50,0 (4/8)	0,0	1,000	1,000	Fisher
Incentivos e orientações	Operacional	Relatórios de auditorias anteriores	52,4 (22/42)	31,2 (5/16)	21,1	0,149	0,448	Qui-quadrado

institucionais								
Incentivos e orientações institucionais	Financeira	Relatórios de auditorias anteriores	52,0 (13/25)	71,4 (5/7)	-19,4	0,426	0,853	Fisher

APÊNDICE E – QUESTIONÁRIO APLICADO

[Página 1]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE

Você está sendo convidado(a) a participar, de forma voluntária, da pesquisa de mestrado intitulada “**Planejamento de Auditorias e Uso de Informações: Um Estudo com Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas**”, conduzida por Monica Garcia Nardoni, mestranda do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), sob orientação da Prof^a. Dra. Natália Massaco Koga.

A pesquisa busca compreender como os auditores de controle externo utilizam diferentes tipos de informação no planejamento das auditorias. O questionário é composto por perguntas fechadas e abertas e sua participação é totalmente **voluntária**.

O tempo estimado de resposta é de **5 a 10 minutos**.

Não há qualquer obrigatoriedade em responder a todas as perguntas. Você poderá se recusar a participar ou desistir a qualquer momento, sem qualquer prejuízo.

As informações fornecidas serão **anônimas e tratadas com confidencialidade**, sendo utilizadas exclusivamente para fins acadêmicos. Nenhum dado será compartilhado com terceiros, e os resultados serão apresentados de forma agregada, sem qualquer identificação individual.

Em caso de dúvidas, você pode entrar em contato com a pesquisadora pelo e-mail: **monicanardoni@outlook.com**.

Monica Garcia Nardoni
Mestranda em Políticas Públicas e Gestão Governamental – IDP
Auditora Pública Externa – TCE-MT

** Indica uma pergunta obrigatória*

1. Ao selecionar a opção abaixo, você **declara estar ciente das informações acima * e concorda em participar da pesquisa.**

Marcar apenas uma oval.

- Li e concordo em participar da pesquisa
- Não concordo em participar

Características Individuais



[Página 2]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

2. **Qual a sua idade?**

Marcar apenas uma oval.

- Até 29 anos
- 30 a 39 anos
- 40 a 49 anos
- 50 a 59 anos
- 60 anos ou mais

3. **Qual o seu sexo?**

Marcar apenas uma oval.

- Feminino
- Masculino
- Prefiro não responder



4. **Em qual Tribunal de Contas você exerce atualmente suas funções?** Dropdown

Marcar apenas uma oval.

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

[Página 4]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

TCM PA

5. Há quanto tempo você atua como Auditor de Controle Externo?

Marcar apenas uma oval.

Menos de 5 anos

De 5 a 10 anos

De 11 a 20 anos

Mais de 20 anos

6. Qual o seu grau mais elevado de escolaridade?

Marcar apenas uma oval.

Graduação completa

Pós-graduação lato sensu (especialização)

Mestrado

Doutorado

Pós-doutorado

Outro: _____

7. Qual sua área de formação principal?

Marcar apenas uma oval.

- Ciências Humanas
- Ciências Sociais Aplicadas
- Engenharias
- Ciências Exatas e da Terra
- Ciências Biológicas
- Ciências Agrárias
- Ciências da Saúde
- Linguística, Letras e Artes
- Multidisciplinar
- Outro: _____

Contexto Institucional e Atuação Profissional

8. No concurso que você prestou, havia exigência de formação em alguma área específica?

Marcar apenas uma oval.

- Sim, havia exigência de área específica (ex: Direito, Contabilidade, Engenharia etc.)
- Não, o concurso era aberto a qualquer área de formação
- Não me lembro

9. O Tribunal de Contas em que você exerce suas funções possui Secretarias ou unidades de controle externo organizadas por áreas temáticas (ex: saúde, educação, meio ambiente etc.)?

Marcar apenas uma oval.

- Sim
- Não

[Página 6]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

10. **Se respondeu "Sim", por favor, indique quais áreas ou critérios de organização estão presentes:**

11. **Com quais áreas temáticas você atua predominantemente (mais de 50% do seu tempo) em sua rotina de trabalho?
(Marque todas as opções que se aplicam. Se você não atua em nenhuma área temática específica e realiza auditorias de forma generalista, marque apenas a opção de "nenhuma temática específica").**

Marque todas que se aplicam.

- Saúde
- Educação
- Meio ambiente
- Segurança pública
- Obras e infraestrutura
- Previdência
- Atos de pessoal
- Licitações e contratos
- Finanças públicas e governo
- Nenhuma temática específica – Atuação generalista (marque apenas esta opção se for o seu caso)
- Outro: _____

12. **Nos últimos 36 meses, você participou de capacitações, cursos ou treinamentos que englobassem o planejamento de auditorias?**

Marcar apenas uma oval.

- Sim
- Não

[Página 7]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

13. **O Tribunal de Contas em que você atua dispõe de estrutura técnica e tecnológica adequada para apoiar o planejamento de auditorias (Ex: ferramentas de análise, acesso a sistemas, bases de dados integradas, recursos de TI etc.) ?**

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Parcialmente
 Não

14. **O Tribunal de Contas em que você atua dispõe de estrutura especializada para apoiar o planejamento de auditorias (ex: setor de planejamento, área de inteligência, equipe de dados)?**

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Parcialmente
 Não

15. **Há incentivos ou orientações institucionais para que os auditores utilizem diferentes tipos de informação no planejamento das auditorias?**

Marcar apenas uma oval.

- Sim, existem orientações formais e incentivos claros
 Apenas recomendações informais ou pontuais
 Não há incentivo institucional nesse sentido

16. **Você participou de processos de planejamento de auditorias nos últimos 36 meses (três anos)?**

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não

[Página 8]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

17. **Considerando as auditorias em cujo planejamento você esteve envolvido nos últimos 36 meses, quais foram os tipos de auditoria realizadas? (Marque todas as opções que se aplicam)**

Marque todas que se aplicam.

- Auditoria de conformidade
- Auditoria operacional
- Auditoria financeira
- Não participei do planejamento de auditorias no período

Tipos de Fontes de Informações para o Planejamento de Auditorias

18. **Nos últimos 36 meses, você participou do planejamento de auditoria(s) de conformidade?**

Marcar apenas uma oval.

- Sim *Pular para a pergunta 19*
- Não *Pular para a pergunta 23*

Tipos de Fontes de Informações para o Planejamento de Auditorias - Auditoria de Conformidade

19. **Com que frequência você utilizou os seguintes tipos de fonte informacional no planejamento de auditoria (s) de conformidade nos últimos 36 meses? (Marque uma opção por linha):**

Marcar apenas uma oval por linha.

	Nunca	Raramente	Às vezes	Frequentemente	Sempre
Bancos de dados administrativos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Normas legais e regulatórias	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Relatórios de auditorias anteriores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Informações obtidas junto ao jurisdicionado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dados científicos (acadêmicos)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Estudos técnicos externos (não acadêmicos)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Experiência acumulada da equipe de auditoria	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

[Página 10]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

20. **Você utiliza mais alguma fonte além das mencionadas na questão anterior? Quais?**

21. **Considerando as fontes informacionais indicadas nas questões anteriores, indique os principais motivos que o fez utilizá-las no planejamento de auditoria (s) de conformidade nos últimos 36 meses. Marque todas as opções que se aplicam:**

Marque todas que se aplicam.

- Fácil acesso
- Exigência normativa do Tribunal de Contas onde trabalho
- Confiável
- Ajuda a entender o objeto
- Permite análises comparativas
- Indicação de colegas/gestores
- Outro: _____

22. **Quais dificuldades você enfrentou ao utilizar as fontes de informação no planejamento de auditorias de conformidade? Marque todas as opções que se aplicam:**

Marque todas que se aplicam.

- Acesso restrito
- Dados desatualizados
- Falta de padronização
- Análise técnica difícil
- Interpretação normativa difícil
- Nenhuma dificuldade
- Não utilizo
- Outro: _____

Tipos de Fontes de Informações para o Planejamento de Auditorias

<https://docs.google.com/forms/d/1hF3sxDwt44Zkc7TDOjR878Qd17WlInGMCX9Y6P4kQdM/edit>

10/20



[Página 11]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

23. **Nos últimos 36 meses, você participou do planejamento de auditoria(s) operacional(is)?**

Marcar apenas uma oval.

Sim

Não *Pular para a pergunta 28*

Tipos de Fontes de Informações para o Planejamento de Auditorias - Auditoria Operacional



24. Com que frequência você utilizou os seguintes tipos de fonte informacional no planejamento de auditoria (s) operacional (is) nos últimos 36 meses? (Marque uma opção por linha):

Marcar apenas uma oval por linha.

	Nunca	Raramente	Às vezes	Frequentemente	Sempre
Bancos de dados administrativos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Normas legais e regulatórias	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Relatórios de auditorias anteriores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Informações obtidas junto ao jurisdicionado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dados científicos (acadêmicos)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Estudos técnicos externos (não acadêmicos)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Experiência acumulada da equipe de auditoria	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

[Página 13]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

25. **Você utiliza mais alguma fonte além das mencionadas na questão anterior? Quais?**

26. **Considerando as fontes informacionais indicadas nas questões anteriores, indique os principais motivos que o fez utilizá-las no planejamento de auditoria (s) operacional (is) nos últimos 36 meses. Marque todas as opções que se aplicam:**

Marque todas que se aplicam.

- Fácil acesso
- Exigência normativa do Tribunal de Contas onde trabalho
- Confiável
- Ajuda a entender o objeto
- Permite análises comparativas
- Indicação de colegas/gestores
- Outro: _____

27. **Quais dificuldades você enfrentou ao utilizar as fontes de informação mencionadas no planejamento de auditoria (s) operacional (is)? Marque todas que se aplicam:**

Marque todas que se aplicam.

- Acesso restrito
- Dados desatualizados
- Falta de padronização
- Análise técnica difícil
- Interpretação normativa difícil
- Nenhuma dificuldade
- Não utilizo
- Outro: _____

Tipos de Fontes de Informações para o Planejamento de Auditorias

<https://docs.google.com/forms/d/1hF3sxDwt44Zkc7TDOjR878Qd17WlInGMCX9Y6P4kQdM/edit>

13/20



[Página 14]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

28. **Nos últimos 36 meses, você participou do planejamento de auditoria(s) financeira(s)?**

Marcar apenas uma oval.

Sim

Não *Pular para a pergunta 33*

Tipos de Fontes de Informações para o Planejamento de Auditorias - Auditoria Financeira



29. **Com que frequência você utilizou os seguintes tipos de fonte informacional no planejamento de auditorias financeiras nos últimos 36 meses?(Marque uma opção por linha):**

Marcar apenas uma oval por linha.

	Nunca	Raramente	Às vezes	Frequentemente	Sempre
Banco de dados administrativos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Normas legais e regulatórias	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Relatórios de auditorias anteriores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Informações obtidas junto ao jurisdicionado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dados científicos (acadêmicos)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Estudos técnicos externos (não acadêmicos)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Experiência acumulada da equipe de auditoria	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

[Página 16]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

30. **Você utiliza mais alguma fonte além das mencionadas na questão anterior? Quais?**

31. **Considerando as fontes informacionais indicadas nas questões anteriores, indique os principais motivos que o fez utilizá-las no planejamento de auditorias financeiras nos últimos 36 meses. Marque todas as opções que se aplicam:**

Marque todas que se aplicam.

- Fácil acesso
- Exigência normativa do Tribunal de Contas onde trabalho
- Confiável
- Ajuda a entender o objeto
- Permite análises comparativas
- Indicação de colegas/gestores
- Outro: _____

32. **Quais dificuldades você enfrentou ao utilizar as fontes de informação mencionadas no planejamento de auditoria (s) financeira (s)? Marque todas que se aplicam:**

Marque todas que se aplicam.

- Acesso restrito
- Dados desatualizados
- Falta de padronização
- Análise técnica difícil
- Interpretação normativa difícil
- Nenhuma dificuldade
- Não utilizo
- Outro: _____

Percepções e Contexto

<https://docs.google.com/forms/d/1hF3sxDwt44Zkc7TDOjR878Qd17WlInGMCX9Y6P4kQdM/edit>

16/20

33. **No planejamento de auditorias, você costuma questionar a veracidade ou integridade das informações obtidas, mesmo quando não há sinais evidentes de irregularidade?**

Marcar apenas uma oval.

- Nunca
- Raramente
- Às vezes
- Frequentemente
- Sempre

34. **Quão importante é, em sua opinião, o ceticismo profissional no processo de seleção e validação das fontes informacionais utilizadas no planejamento das auditorias?**

Marcar apenas uma oval.

- Nada importante
- Pouco importante
- Moderadamente importante
- Muito importante
- Essencial

35. **Em sua opinião, quais fatores mais dificultam o uso de informações de qualidade no planejamento de auditorias? (Marque até três opções)**

Marque todas que se aplicam.

- Falta de acesso a sistemas e bases de dados
- Baixa qualidade ou atualização dos dados disponíveis
- Falta de capacitação técnica para análise de dados
- Pouco tempo disponível para o planejamento
- Falta de integração entre áreas/unidades do tribunal
- Limitações impostas por normativos internos
- Resistência organizacional à inovação
- Outro: _____

36. **Em sua percepção, o grau de estruturação institucional (existência de normas, processos, rotinas organizacionais e sistemas de informação minimamente organizados) do ente auditado influencia a escolha das fontes de informação utilizadas no planejamento da auditoria? (Marque o grau de concordância com a afirmação abaixo)**

Marcar apenas uma oval.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Nem concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

37. **Na sua experiência, quais fatores relacionados ao auditado dificultam o uso de fontes informacionais mais robustas durante o planejamento da auditoria? (Você pode marcar mais de uma alternativa)**

Marque todas que se aplicam.

- Ausência de sistemas informatizados confiáveis disponíveis para uso no auditado
- Falta de padronização ou qualidade nos dados fornecidos
- Acesso restrito às informações do auditado
- Resistência do auditado ao compartilhamento de informações
- Inexistência de relatórios gerenciais ou indicadores estruturados
- Baixo nível de capacitação técnica da equipe do auditado
- Outro: _____

38. **Caso você não tenha participado do planejamento de auditorias nos últimos 36 meses, indique o(s) principal(is) motivo(s): (Marque todas as opções que se aplicam)**

Marque todas que se aplicam.

- Estava lotado em área administrativa
- Atuação restrita à execução (e não ao planejamento) das auditorias
- Estava em licença ou afastamento
- Não havia demanda para planejamento de auditorias em minha unidade
- Outro: _____



[Página 19]

14/09/2025, 16:17

Uso de Informações para o Planejamento de Auditorias

39. **Gostaria de deixar algum comentário adicional?**

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pelo Google.

Google Formulários

[Página 20]





idp

Bo
pro
cit
ref
Ness
são e

idp

A ESCOLHA QUE
TRANSFORMA
O SEU CONHECIMENTO