



ARTIGO

SISTEMA DE CONTROLE DA QUALIDADE DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL: DESAFIOS E OPORTUNIDADES

Roberto Alves Ribeiro¹

Graduado em Direito - Uniopet

Graduado em Ciências Contábeis - UNC

MBA em auditoria e inovação no setor público - FEA/USP

Especialização em Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal - UNINTER

Curso técnico em Gestão Pública com ênfase em administração municipal - UFPR

Auditor de Controle Externo - TCEPR

Coordenador de Auditorias - TCEPR

RESUMO

As crescentes exigências sociais demandam uma atuação cada vez mais efetiva e eficiente no controle da aplicação dos recursos públicos pelos Tribunais de Contas, ante suas prerrogativas constitucionais. A experiência internacional indica que o avanço nas ações desses órgãos exige uma atuação independente e aderente às normas técnicas de qualidade. Nesse contexto, a presente pesquisa teve como objetivo compreender quais são os desafios existentes na adequação dos sistemas de controle da qualidade dos Tribunais de Contas do Brasil às NBASP, a partir da avaliação da estruturação e implementação dos procedimentos previstos nas NBASP relacionados ao controle e garantia da qualidade. Também se buscou identificar oportunidades, por meio de boas práticas já adotadas pelos Tribunais de Contas, que possam contribuir nesse processo. Para alcançar o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa exploratória, por meio de um levantamento junto a 26 TCs brasileiros, via um questionário com 20 questões. Os principais desafios constatados são a ausência de implementação em todos os TCs, a dificuldade de controle e garantia da qualidade das atividades jurisdicionais (NBASP 50), o número reduzido de auditores qualificados e disponíveis e a resistência dos auditores às avaliações. As oportunidades identificadas incluem a existência de regulamentações e manuais em alguns tribunais, o potencial de construção de modelos referenciais mínimos, sistemas já implantados que abrangem tanto atividades jurisdicionais (NBASP 50) quanto fiscalizações (NBASP 140), o uso de soluções tecnológicas e a capacitação contínua dos auditores nas normas NBASP.

¹ Contato: roberto.ribeiro@tce.pr.gov.br

PALAVRAS-CHAVE

Tribunais de Contas. NBASP. Controle da Qualidade. Garantia da Qualidade. Desafios. Oportunidades.

ABSTRACT

The growing societal demands require increasingly effective and efficient performance by Brazilian Courts of Accounts in overseeing the use of public resources, in line with their constitutional prerogatives. International experience demonstrates that progress in the work of these institutions depends on independent action that fully complies with technical quality standards. In this context, the present study aimed to identify the main challenges in aligning the quality control systems of Brazilian Courts of Accounts with the Brazilian Public Sector Auditing Standards, through an assessment of the structuring and implementation of the quality control and assurance procedures established in those standards. The research also sought to identify opportunities arising from good practices already adopted by some Courts of Accounts that could facilitate this alignment process. To achieve these objectives, an exploratory study was conducted by means of a survey administered to 26 Brazilian Courts of Accounts, using a questionnaire comprising 20 questions. The principal challenges identified were the absence of quality control systems in several Courts, difficulties in applying quality control and assurance to jurisdictional activities (NBASP 50), the limited number of auditors with the necessary qualifications and availability, and auditors' resistance to quality control evaluations. The opportunities identified include the existence of specific regulations and procedural manuals already in place in some Courts, the potential for developing minimum reference models to operationalise quality control systems, the presence of systems already implemented that encompass both jurisdictional activities (NBASP 50) and inspection/fiscalization activities (NBASP 140), the use of technological solutions in quality control processes, and the provision of ongoing training for auditors in the NBASP standards.

KEYWORDS

Courts of Accounts. NBASP. Quality Control. Quality Assurance. Challenges. Opportunities.

1 INTRODUÇÃO

As crescentes demandas sociais impõem aos Tribunais de Contas (TCs) a obrigação de uma atuação efetiva e eficiente no controle da aplicação dos recursos públicos, salvaguardando os interesses de todos que contribuem para a manutenção da atividade estatal (Silva, 2017).

Essa imposição decorre, em grande medida, do respaldo e das prerrogativas constitucionais concedidas aos órgãos de controle externo, sendo indispensável a

busca contínua pelo avanço nos resultados que essas ações fornecem à sociedade (Silva Filho, 2019; Gomel, 2023).

Uma condição relevante para a qualidade da auditoria é a independência do auditor para realização dos trabalhos, sendo fator fundamental para existir credibilidade nos produtos decorrentes da atividade de controle externo (Caruana; Kowalczyk, 2020, Dikuua *et al.*, 2023, DeAngelo, 1981).

No seu estudo, DeAngelo (1981) considera que a qualidade da auditoria está relacionada à capacidade de o auditor identificar uma situação incorreta e à possibilidade incondicional de reportá-la, sendo a independência do auditor um fator indissociável da qualidade das auditorias.

A partir da experiência internacional adotada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que elaborou as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), para assegurar uma atuação independente e eficaz dessas instituições, iniciou-se, em 2015, o processo de implementação das Normas Brasileiras de Auditorias do Setor Público (NBASP) pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), com apoio do Tribunal de Contas da União, visando à aderência das fiscalizações realizadas pelos Tribunais de Contas brasileiros aos padrões e metodologias adotados internacionalmente (Estavam, Rodrigues e Silva, 2021).

As NBASP possuem normas e diretrizes de atuação profissional que atribuem confiabilidade, imparcialidade e segurança, garantindo a qualidade ao trabalho de auditoria no setor público (NBASP, 2015). No âmbito da qualidade das ações de controle externo, destacam-se a NBASP 50, que traz princípios atinentes às atividades jurisdicionais, e a NBASP 140, que trata especificamente do controle (asseguração) da qualidade das auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas.

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) constatou, por meio da avaliação realizada em 2022 pelo Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC) ², uma média baixa de atendimento do indicador QATC 9 - Controle e garantia da qualidade de fiscalizações e auditorias pelos Tribunais de Contas (Atricon, 2022).

Nesse contexto, insere-se a necessidade de que as auditorias e demais atividades realizadas pelos Tribunais de Contas observem padrões técnicos de qualidade, de modo que os produtos gerados atendam aos anseios sociais.

Diante desse cenário, surge a necessidade de se avaliar quais são os principais desafios enfrentados pelos Tribunais de Contas do país na adequação de seus sistemas de controle da qualidade às Normas Brasileiras de Auditoria Aplicada ao Setor Público (NBASP). Além disso, é oportuno identificar quais oportunidades

2 Atricon, 2022: <https://qatc.atricon.org.br/resultado/resultados-do-mmd-tc-2022/>

podem ser exploradas para aprimorar a qualidade das ações de controle externo realizadas por essas instituições.

O conceito adotado neste trabalho para qualidade da auditoria se refere à adoção dos princípios e requisitos estabelecidos pelas NBASP nas ações de controle externo realizadas pelos Tribunais de Contas do Brasil (NBASP 140, 2015; NBASP 50, 2020).

Assim, o objetivo desta pesquisa é compreender quais são os desafios e oportunidades existentes na adequação dos sistemas de controle da qualidade dos Tribunais de Contas do Brasil às NBASP.

Para o alcance desse objetivo, foram empregados esforços para apurar os principais desafios na estruturação e implementação dos requisitos e princípios das NBASP nos sistemas de controle da qualidade dos Tribunais de Contas do Brasil.

Também se buscou identificar oportunidades, por meio de boas práticas já adotadas pelos Tribunais de Contas, que possam ser exploradas para facilitar o processo de alinhamento das avaliações de qualidade sobre as ações de controle externo aos requisitos e princípios contidos nas NBASP.

A avaliação visou demonstrar se a ausência de apoio institucional dificulta a regulamentação das regras necessárias para a implementação de um controle da qualidade sistematizado nas ações de controle externo, contemplando tanto as atividades jurisdicionais quanto as fiscalizações realizadas pelos Tribunais de Contas.

Outro ponto avaliado foi se a mudança nas rotinas dos processos de trabalho das ações de controle externo para a inserção de avaliações sistematizadas de qualidade encontra resistência por parte dos auditores e da gestão institucional.

Foi analisado também se a inexistência de procedimentos padronizados para avaliação da qualidade das ações de controle externo realizadas pelos Tribunais de Contas brasileiros dificulta o atendimento dos requisitos estabelecidos pelas NBASP.

Ainda, tentou-se verificar se o reforço nos treinamentos voltados às NBASP e a utilização de soluções tecnológicas de avaliação podem contribuir para o avanço na estruturação e implementação das avaliações sistematizadas da qualidade das ações de controle externo.

A avaliação dos desafios e oportunidades existentes na adequação dos sistemas de controle da qualidade dos Tribunais de Contas do Brasil às NBASP foi realizada por meio de uma pesquisa exploratória (Gil, 2012), com abordagem mista em que foram empregados aspectos quantitativos e qualitativos (Creswell, 2007), com aplicação de levantamento juntos aos 33 Tribunais de Contas Brasileiros (1 TCU, 26 TCEs, 5 TCMs, 1 TCDF), via questionário desenvolvido na ferramenta Google Forms, estruturado em 20 perguntas, sendo 17 fechadas e 3 abertas (Cervo; Bervian, 2002), distribuídas em 3 blocos.

Os questionários foram destinados, via grupos do WhatsApp, e-mail institucional e outros meios de acesso à informação, aos(as) Secretários(as)-Gerais de Controle Externo ou funções equivalentes dos Tribunais de Contas do Brasil, dado que tais funções são responsáveis pela coordenação da execução das ações de controle externo nesses órgãos (IRB, 2024).

A pesquisa foi realizada entre os dias 04 e 20 de setembro de 2024, e teve o retorno de 26 (vinte e seis) Tribunais de Contas, por meio de respostas registradas no questionário desenvolvido na ferramenta Google Forms, representando 78,79% dos Tribunais de Contas brasileiros.

A análise das respostas foi concretizada por meio de estatística descritiva para as perguntas fechadas e de análise de conteúdo para as perguntas abertas. A avaliação também contou com a análise documental, aplicada nos documentos indicados na complementação das respostas da questão, que verificou a existência de regulamentação específica sobre o sistema de controle da qualidade nos TCs (Silva, 2015).

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 ATRIBUIÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS PARA O CONTROLE DOS RECURSOS PÚBLICOS

A existência de instituições responsáveis pela fiscalização dos recursos públicos é contemporânea ao surgimento dos governos, acompanhando a evolução da regulamentação das atividades estatais ao longo dos anos, sem perder, contudo, os vínculos históricos de tradição e cultura (Caruana; Kowalczyk, 2020).

As Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) possuem estruturas distintas em diferentes países, não sendo uma instituição com formato padronizado internacionalmente, devido às particularidades sociais e culturais de cada nação. Uma das formas de organização das EFS são os Tribunais de Contas, que têm função judicial e poder para impor sanções por má gestão de fundos públicos, como ocorre na França, Itália, Portugal, Espanha, Grécia e Bélgica. Outras EFS são órgãos colegiados que não possuem função judicial nem poder sancionatório, como as instituições da Alemanha, Luxemburgo e Países Baixos. Há também EFS que funcionam como órgãos de auditoria, conduzidas por auditores-gerais que chefiam gabinetes de auditoria independentes, forma adotada no Reino Unido, Irlanda, Dinamarca e Chipre, além do exemplo da Finlândia, onde os auditores-gerais chefiam os gabinetes de fiscalização que integram a estrutura do governo (Caruana; Kowalczyk, 2020).

O primeiro Tribunal de Contas brasileiro surgiu no final do século XIX, por meio do Decreto n.º 966-A, de 7 de novembro de 1890, fruto do esforço do então Ministro da Fazenda Rui Barbosa (Silva Filho, 2019).

Atualmente, existem 33 (trinta e três) Tribunais de Contas no Brasil, organizados conforme a competência de fiscalização territorial: 01 (um) Tribunal de Contas da União (TCU), que fiscaliza a União e a aplicação dos recursos federais pelos demais entes subnacionais; 26 (vinte e seis) Tribunais de Contas dos Estados (TCEs), dos quais 21 (vinte e um) fiscalizam tanto os entes municipais quanto o respectivo ente estadual³, 03 (três) fiscalizam somente o respectivo ente estadual⁴, e 02 (dois) fiscalizam tanto os entes municipais, exceto os municípios que são capitais de estado, quanto o respectivo ente estadual⁵; Além disso, existem 03 (três) Tribunais de Contas dos Municípios (TCM)⁶, que fiscalizam todos os entes municipais dos respectivos estados; 02 (dois) Tribunais de Contas do Município⁷ (TCM), que fiscalizam somente um município; e 01 (um) Tribunal de Contas, que fiscaliza os recursos do Distrito Federal (TCDF).

Desde que foram instituídos, os Tribunais de Contas possuem respaldo constitucional para suas atuações no controle dos recursos públicos, percorrendo um caminho de evolução de suas competências até a atual Constituição Federal de 1988 (Silva Filho, 2019).

A Carta de 1988 incorporou relevantes competências ao Tribunal de Contas da União e, por simetria, conforme seu art. 75, aos demais Tribunais de Contas nacionais, demandando desses órgãos uma atuação que corresponda ao prestígio conferido pelo constituinte (Silva, 2017).

As competências dos Tribunais de Contas foram ampliadas de maneira significativa pelo constituinte de 1988, e o retorno que esses órgãos devem oferecer à sociedade deve estar à altura da amplitude e relevância de suas competências constitucionais (Silva Filho, 2019; Campelo, 2018; Gomel, 2023).

Portanto, a atuação dos Tribunais de Contas no exercício do controle externo dos recursos públicos deve ser pautada pela busca contínua da eficiência e qualidade nos trabalhos realizados, privilegiando a transparência de suas ações e com foco em resultados que favoreçam a sociedade (Silva Filho, 2019).

2.2 DESAFIOS INERENTES À IMPLEMENTAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE DA QUALIDADE NOS TRIBUNAIS DE CONTAS

A adoção das NBASP pelos Tribunais de Contas brasileiros enfrenta desafios que precisam ser superados para se consolidar um cenário no qual a qualidade das ações de controle externo possa ser alcançada (Azevedo; Lino, 2018, Estevam; Rodrigues; Silva, 2021, Atricon, 2022).

3 Municípios e Estados: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins.

4 Estados: Bahia, Goiás e Pará.

5 Municípios, exceto capitais estaduais, e Estados: São Paulo e Rio de Janeiro.

6 Municípios dos Estados: Bahia, Goiás e Pará.

7 Municípios: São Paulo e Rio de Janeiro.

Esses desafios passam pela conscientização dos gestores dos Tribunais de Contas sobre a importância de se garantir meios para assegurar a qualidade das ações de controle externo, que melhorem os benefícios gerados para a sociedade pela atuação dos órgãos de controle (Azevedo; Lino, 2018, Estevam; Rodrigues; Silva, 2021).

A atuação dos auditores nas ações do sistema de controle de qualidade necessita ser assegurada por meio da disponibilização de uma estrutura adequada, que permita a realização dos trabalhos sem sobreposição de funções (Atricon, 2023).

Outro ponto que demanda evolução é a redução da resistência dos auditores que integram o corpo técnico dos Tribunais de Contas em relação às adequações dos processos de trabalho necessárias para a efetivação do sistema de qualidade das auditorias (Azevedo; Lino, 2018, Estevam; Rodrigues; Silva, 2021).

A pesquisa demonstrou que a realização dos procedimentos de controle e a garantia (asseguração) da qualidade sobre ações de controle externo possuem previsão expressa no Regimento Interno de 15,40% dos Tribunais de Contas pesquisados. A existência de previsão expressa na Lei Orgânica, relacionada ao controle e à garantia (asseguração) da qualidade das ações de controle externo, não foi indicada por nenhum dos órgãos participantes da pesquisa.

O resultado apurado evidencia que a previsão de procedimentos de controle e garantia da qualidade nas disposições das normas estruturantes dos TCs abrange uma parcela que pode ser ampliada, visando à solidificação do sistema de controle da qualidade no controle externo brasileiro.

A eficácia desse sistema demanda a sua inserção nos aspectos estratégicos e políticos dos órgãos, para existir uma cultura de qualidade perene incorporada nas ações de controle externo (NBASP 140, 2015).

Embora a previsão na Lei Orgânica ou no Regimento Interno ainda não esteja em um patamar desejável, as respostas ao questionário indicaram, num primeiro momento, que os procedimentos relacionados ao controle e à garantia (asseguração) da qualidade das ações de controle externo estavam regulamentados em normativa específica em 65,40% dos TCs da amostra.

O levantamento também solicitou a indicação do caminho para acesso às normativas específicas indicadas, para avaliação do conteúdo dessas regulamentações. Por meio dos 17 links indicados, foi possível consultar as regulamentações de 15 TCs, sendo constatado que 4 das normas indicadas, ainda que abordem aspectos de avaliação da qualidade, estão relacionadas a regulamentações de aspectos gerais de auditorias.

Constatou-se que existem mais 11 Tribunais de Contas que possuem regulamentação específica para os seus sistemas de controle de qualidade, representando 42,31% da amostra pesquisada. Dado o potencial de contribuição dessas ações identificadas, lista-se na Tabela 1 o resultado apurado.

Tabela 1 - Tribunais com regulamentação específica para o Sistema de Controle da Qualidade

TRIBUNAL	ATO	LINK PARA ACESSO:
TCE-RN	Resolução nº 18/24	https://www.tce.rn.gov.br/as/Legislacao_site/download/resolucoes_tce_rn/3_000018_2024_CGP_13.06.2024.1239.pdf
TCM-GO	Resolução nº 29/24	https://www.tcmgo.tc.br/site/wp-content/uploads/2024/02/ra-029-24.pdf
TCE-GO	Resolução nº 13/23	https://gnoi.tce.go.gov.br/atoNormativo/Publicado?id=18504
TCE-MT	Manual de Controle e Garantia da Qualidade	https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/files/arquivo/nome/11927/2a7733a5e-1d9f4f798391d65c404666a.pdf
TCE-BA	Resolução nº 46/19	https://www.tce.ba.gov.br/images/legislacao/resolucoes_normativas/resolucao_46_2019.pdf
TCE-TO	Resolução nº 01/18	https://www.tceto.tc.br/sistemas_scp2/blank_processo_site/blank_processo_site.php?num_proc=4151&ano_proc=2017
TCE-CE	Manual do Sistema de Gestão da Qualidade	https://www.tce.ce.gov.br/comunicacao/publicacoes/publicacoes-institucionais/send/98-publicacoes-institucionais/4497-manual-do-sistema-de-gestao-da-qualidade-da-seceex
TCE-MG	Portaria nº 58/19	https://tclegis.tce.mg.gov.br/Home/Detalhe/1139847
TCE-ES	Resolução nº 348/20	https://www.tcees.tc.br/biblioteca/ato-normativo/detalhes-ato-normativo/?id=4207
TC-DF	Resolução nº 348/21	https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/afc3a374b0fc4dba8afb65e20df72304/tcdf_res_348_2021.html
TCU	Portaria nº 23/23	https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/norma/*/KEY%253ANORMA-17201/score%2520desc/0

Fonte: elaborada pelo autor

As regulamentações específicas dos procedimentos de controle e garantia (asseguração), seja por ato normativo ou manual, são meios importantes para a qualidade ser comunicada objetivamente aos auditores envolvidos na execução das ações de controle externo (NBASP 140, 2015).

O estudo identificou ainda que TCE-CE possui um Manual específico para o seu sistema de controle da qualidade, que contempla os procedimentos de avaliação do controle e da garantia da qualidade sobre as atividades jurisdicionais e fiscalizações, abrangendo todas as ações de controle externo. Outro ponto positivo é a utilização de indicadores de qualidade nas avaliações realizadas (TCE-CE, 2024).

Nesse sentido, os regramentos listados na Tabela 1, respeitadas as particularidades e autonomias envolvidas, podem servir como fontes de consulta para os Tribunais de Contas que desejam aprimorar seus sistemas de controle da qualidade.

O estabelecimento de modelos referenciais de procedimentos mínimos que devem ser realizados pelos Tribunais de Contas brasileiros na avaliação da qualidade das suas ações de controle externo é uma medida que pode contribuir para o aumento da aderência aos requisitos estabelecidos pela NBASP 50 e NBASP 140, sendo uma questão unânime entre todos os pesquisados (100%).

No que concerne às estruturas dos Sistemas de Controle da Qualidade dos Tribunais de Contas, o levantamento demonstrou que 42% dos TCs pesquisados possuem em suas estruturas organizacionais uma unidade técnica que atua no gerenciamento das ações relacionadas ao sistema de controle da qualidade das ações de controle externo residualmente, intercalando essa atividade com outras atribuições. Já 8% dos órgãos pesquisados possuem uma unidade técnica que atua exclusivamente na gestão das ações relacionadas ao Sistema de Controle da Qualidade.

O cenário mais comum apurado foi a inexistência de unidade técnica nas estruturas organizacionais, representando a realidade de 50% dos TCs pesquisados. Conquanto não possuam uma área específica, foram mencionadas ações sazonais de avaliação da qualidade, por meio de equipes constituídas para atuarem em avaliações periódicas. Também foi registrada uma iniciativa em curso para a implementação de unidade técnica, que atuará residualmente no gerenciamento das ações relacionadas ao sistema de controle da qualidade.

O resultado agregado da estrutura dos sistemas de controle da qualidade dos TCs pesquisados evidencia uma situação equilibrada, mas que pode avançar para reforçar o desenvolvimento das atividades.

A importância e a necessidade da atuação das auditorias na execução dos procedimentos de controle e garantia (asseguração) da qualidade precisam ser inseridas na cultura de cada instituição, para o trabalho poder fluir de forma harmônica e produtiva e alcançar seus objetivos de melhorar os produtos gerados pelas ações de controle externo realizadas pelos TCs (NBASP 140, 2015).

As respostas apuradas pelo questionário evidenciam que, em 57,70% dos TCs da amostra pesquisada, não há casos de resistência por parte dos auditores quanto às avaliações sistêmicas da qualidade das ações de controle externo. Já em 42,30% dos órgãos pesquisados, há indicação da existência de resistência por parte dos auditores em relação às avaliações, sendo constatado que esse tipo de situação ocorre de forma esporádica em 30,80% dos pesquisados e que ocorre na maioria das avaliações de qualidade realizadas em 11,50% da amostra pesquisada.

Ainda que identificada numa menor parcela dos TCs pesquisados, tal situação indica a necessidade de medidas voltadas à mitigação dessas resistências, pois as avaliações realizadas pelo sistema de controle de qualidade no âmbito do controle externo integram o arcabouço normativo que legitima a atividade de auditoria no

setor público (NBASP 140, 2015; NBASP 50, 2020). Para que os sistemas de controle de qualidade alcancem os objetivos estabelecidos pelas NBASP, é fundamental ocorrer o apoio institucional dos órgãos de controle.

As respostas ao questionário aplicado demonstram que existe apoio institucional para a regulamentação e a implementação dos procedimentos relacionados ao controle e à garantia (asseguração) da qualidade das ações de controle externo em 88,50% dos TCs pesquisados. Esse movimento não está ocorrendo em 11,50% dos órgãos da amostra, dado que demanda reflexão, haja vista que o enfraquecimento da cultura da qualidade pode refletir nos resultados gerados à sociedade.

O levantamento explorou quais os principais desafios encontrados e as oportunidades identificadas no processo de regulamentação e estruturação do sistema de controle da qualidade no âmbito dos Tribunais de Contas, por meio de uma pergunta aberta aplicada aos (às) Secretários(as)-Gerais de Controle Externo, ou funções equivalentes, dos Tribunais de Contas do Brasil. A avaliação das manifestações identificou que o processo de regulamentação do sistema de controle da qualidade possui como desafio o estabelecimento de regras que insiram os procedimentos de avaliação da qualidade nos processos de trabalho das fiscalizações realizadas pelos TCs que ainda não possuem essa regulamentação, de formas abrangentes e adequadas às NBASP. Para os TCs que já superaram essa etapa, houve a constatação da necessidade de ampliação das regulamentações para passarem a incorporar a avaliação da qualidade de todas as ações de controle externo.

Quanto às oportunidades atinentes ao processo de regulamentação do sistema de controle da qualidade, foi apurado que a estruturação de um modelo que contemple tanto as auditorias quanto as atividades jurisdicionais pode ser viável a partir do estabelecimento de ações que testem a sua efetividade e da adoção de uma política participativa entre os atores envolvidos na execução dessas atividades. Outra oportunidade constatada diz respeito à inclusão de metas nos planejamentos estratégicos dos TCs destinadas ao aprimoramento da aderência das ações de controle externo às normas de auditoria relacionadas à qualidade. As ações realizadas pelo IRB e pela ATRICON e a padronização dos processos de trabalho também foram oportunidades identificadas como passíveis de contribuir para o processo de regulamentação.

No que concerne à estruturação do sistema de controle da qualidade pelos TCs, a análise das respostas demonstra que um dos desafios mais recorrentes é a carência de auditores com a qualificação e disponibilidade necessárias para se dedicarem à execução das atividades de avaliação da qualidade das ações de controle externo. Outro desafio apurado diz respeito à ocorrência de resistência por parte dos auditores dos TCs na adoção dos procedimentos indicados pelos sistemas de controle da qualidade, evidenciando a necessidade de um reforço das capacitações voltadas à implementação da cultura da qualidade prevista nas NBASP, para

mitigar essa situação. Também foram identificados desafios relacionados à falta de apoio institucional para a estruturação do sistema de qualidade e à segregação da estrutura organizacional responsável pela execução das ações de controle externo, que prejudica a operacionalização do sistema de controle da qualidade.

A principal oportunidade para a estruturação do sistema de controle da qualidade verificada nas manifestações foi a utilização de soluções tecnológicas na execução das atividades. A inserção dos auditores que atuam nas fiscalizações nos ciclos de avaliação da qualidade também foi indicada como uma oportunidade de ampliação da cultura da qualidade junto ao corpo técnico dos TCs.

A análise das respostas das 7 questões (6 fechadas e 1 questão aberta), bem como das normas e manuais apresentados pelos TCs, demonstra que já ocorreram passos importantes na normatização e na estruturação dos sistemas de controle da qualidade dos TCs pesquisados. Contudo, existem desafios que precisam ser superados para haver uma aderência aos requisitos e princípios contidos nas NBASP de forma abrangente e homogênea. Nesse sentido, as oportunidades constatadas podem auxiliar nesse processo.

2.3 AÇÕES DESENVOLVIDAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS ATINENTES AO CONTROLE DA QUALIDADE

A avaliação sobre as ações realizadas pelo controle da qualidade buscou identificar, inicialmente, a adoção desse procedimento, de forma sistêmica e aderente às NBASP, pelas unidades técnicas que executam ações de controle externo no âmbito dos TCs pesquisados. A Tabela 2 apresenta a consolidação das respostas apuradas no levantamento.

Tabela 2 – Realização de controle da qualidade de forma sistêmica e aderente às NBASP

RESPOSTA	Nº	%
Não realizam	7	26,90%
Realizam em 100% das ações	5	19,20%
Realizam, mas não em todas as ações	14	53,80%
TOTAL	26	100%

Fonte: elaborada pelo autor

A Tabela 2 demonstra que os procedimentos de controle da qualidade sobre as ações de controle externo já estão inseridos na maioria dos TCs pesquisados. Em 19,20% da amostra pesquisada, as avaliações do controle da qualidade contemplam todas as ações realizadas, demonstrando uma atuação sistêmica e aderente às NBASP. O controle de qualidade sobre determinadas ações de controle externo realizadas pelas unidades técnicas também é realizado por 53,80% dos TCs

pesquisados, evidenciando um movimento que possui margem de expansão para contemplar todas as ações realizadas. O controle de qualidade ainda não é realizado pelas unidades técnicas que executam ações de controle externo no âmbito de 26,90% da amostra pesquisada.

A partir da identificação dos TCs que realizam o controle da qualidade sobre suas ações de controle externo, o levantamento buscou compreender como esse processo é executado nesses 19 órgãos, assim como os desafios e oportunidades relacionadas. Em relação aos 7 TCs que indicaram não realizar o controle de qualidade, houve o direcionamento do questionário para a exposição dos desafios e oportunidades eventualmente relacionados a essa situação.

O primeiro ponto avaliado sobre o controle da qualidade tratou da abrangência dos procedimentos, sendo questionado se a atuação do controle da qualidade contempla tanto as atividades jurisdicionais (NBASP 50) quanto as fiscalizações (NBASP 140) realizadas pelos TCs. Dos 19 TCs que realizam controle da qualidade sobre suas ações de controle externo, 31,60% registraram que os procedimentos estão implementados nas atividades jurisdicionais e nas fiscalizações. Já 63,20% indicaram que as avaliações realizadas contemplam somente as fiscalizações executadas. Em 5,3%, foi informado que a avaliação abarca apenas as atividades jurisdicionais. O cenário apurado demonstra haver margem para a evolução das avaliações do controle da qualidade sobre as atividades jurisdicionais, sendo um desafio que deve ser enfrentado pelos TCs.

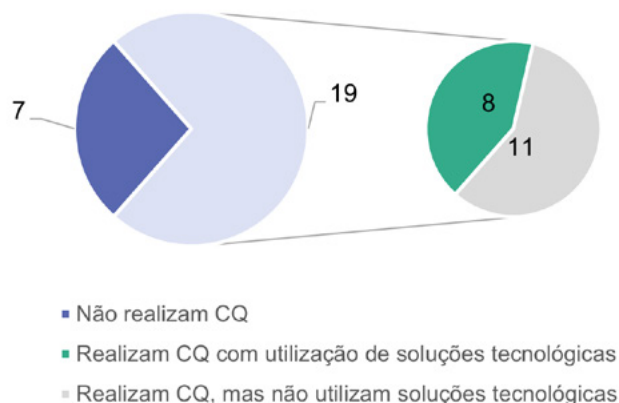
O segundo ponto verificado teve como enfoque a avaliação dos efeitos da capacitação dos auditores sobre as NBASP na melhoria dos procedimentos de controle da qualidade. Para 57,90% dos 19 TCs que realizam os procedimentos de controle de qualidade, os treinamentos voltados às NBASP têm contribuído para a melhoria das avaliações do controle da qualidade das ações de controle externo. Essa contribuição não foi constatada por 5,30% desses TCs. Já em 36,80% dessa amostra, houve a indicação de que não são realizados treinamentos voltados às NBASP.

A realização contínua de capacitação é um fator essencial para o exercício das atividades inerentes ao cargo de auditor de controle externo, sendo um dos pilares das NBASP, cabendo aos TCs possibilitar a aprendizagem e a capacitação adequada ao desenvolvimento profissional do seu corpo técnico (NBASP 100, 2015; NBASP 140, 2015).

O resultado do levantamento demonstra a efetividade dessa iniciativa na melhoria da qualidade das ações de controle externo realizadas pelos TCs, de modo que a ausência de capacitação adequada sobre as NBASP se mostra prejudicial ao bom desenvolvimento do controle da qualidade nos TCs.

O terceiro ponto abordou a utilização de soluções tecnológicas nos procedimentos realizados pelo controle da qualidade das ações de controle externo, conforme demonstrado no Gráfico da figura 1.

Figura 1 - Gráfico de utilização de soluções tecnológicas no controle da qualidade das ações de controle externo



Fonte: elaborado pelo autor

O Gráfico evidencia que, dos 19 TCs que realizam o controle de qualidade, 8 utilizam soluções tecnológicas nas avaliações e 11 não utilizam.

Num contexto de escassez de mão de obra e aumento das demandas de trabalho que permeiam os Tribunais de Contas brasileiros, a utilização de soluções tecnológicas nas atividades de controle da qualidade é uma alternativa que deve ser considerada e incentivada para haver ganho de escala nas avaliações.

Por fim, o levantamento buscou apurar os desafios e oportunidades relacionados às ações desenvolvidas pelos Tribunais de Contas atinentes ao Controle da Qualidade, por meio de uma pergunta aberta aplicada aos (às) Secretários (as)-Gerais de Controle Externos ou funções equivalentes dos 26 TCs pesquisados.

A estruturação sistêmica do procedimento de controle da qualidade que viabilize a realização contínua e padronizada das avaliações das ações de controle externo se mostrou um desafio importante que os TCs pesquisados enfrentam para ampliar as atividades que atualmente são realizadas de forma não agregada nos órgãos. A superação desse desafio possibilitará a melhoria efetiva dos processos de trabalho e dos produtos gerados.

Os números reduzidos de auditores aptos e dedicados à realização das atividades relacionadas ao controle de qualidade, assim como as resistências culturais existentes em alguns órgãos, são desafios que demandam a realização de ações de conscientização tanto dos gestores quanto dos servidores sobre a importância da inserção dos procedimentos de controle da qualidade nos processos de trabalho das ações de controle externo, para que os produtos gerados à sociedade estejam aderentes às NBASP e contenham a qualidade necessária.

Em relação às oportunidades, a elaboração de modelos referenciais de procedimentos para avaliação do controle da qualidade que auxiliem os auditores na execução dessa atividade pode contribuir para a mitigação das resistências encontradas.

Outra oportunidade identificada se refere à possibilidade de realizar avaliações cíclicas da qualidade, com adaptação do escopo das avaliações em cada ciclo.

Quanto aos procedimentos de avaliação do controle da qualidade, a utilização de soluções tecnológicas, como o emprego de inteligência artificial, e o mapeamento dos processos de trabalho relacionados às avaliações foram mencionados como oportunidades relevantes.

Avaliando as respostas apresentadas nas 5 questões (4 fechadas e 1 aberta) que avaliaram as ações desenvolvidas pelos Tribunais de Contas atinentes ao controle da qualidade, observa-se que mais da metade dos TCs da amostra pesquisada já adotam essas avaliações nas ações de controle externo, mas há desafios tanto para os TCs que ainda não realizam o controle da qualidade quanto para os que realizam, que necessitam de soluções para que os princípios e requisitos das NBASP 50 e 140 sejam observados.

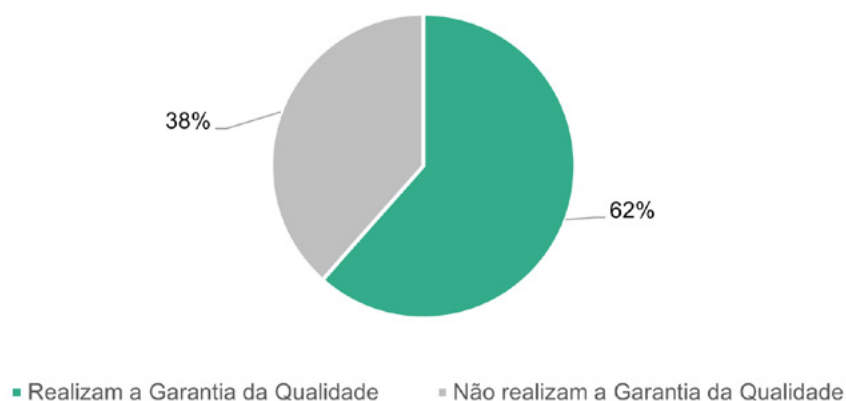
Nesse sentido, o fortalecimento das capacitações sobre as normas de auditoria e o uso de soluções tecnológicas nos procedimentos são oportunidades que devem ser exploradas.

Outra oportunidade identificada é que existem TCs que realizam seus procedimentos de controle da qualidade de forma abrangente aos princípios e requisitos das NBASP 50 e 140, representando fontes referenciais que podem auxiliar os TCs que ainda não conseguiram essa abrangência em seus procedimentos de controle de qualidade.

2.4 AÇÕES DESENVOLVIDAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS ATINENTES À GARANTIA (ASSEGURAÇÃO) DA QUALIDADE

O levantamento buscou apurar, num primeiro momento, a realização das ações relacionadas à garantia da qualidade nos processos de trabalho das ações de controle externo executadas pelos 26 TCs pesquisados, sendo o resultado exposto no Gráfico da figura 2.

Figura 2 - Gráfico da realização da avaliação da Garantia da Qualidade sobre os procedimentos de controles da qualidade



Fonte: elaborado pelo autor

O Gráfico demonstra que 62% TCs realizam a garantia da qualidade, e que 38% não realizam. O resultado do levantamento aponta que as avaliações dos procedimentos de controle da qualidade das ações de controle externo são realizadas de forma periódica pela garantia da qualidade de 16 TCs.

Seguindo a mesma forma adotada na avaliação do controle de qualidade, a partir da identificação dos TCs que realizam a garantia da qualidade, o levantamento buscou entender como esse processo é executado nos 16 órgãos e os desafios e oportunidades relacionados. Quanto aos 10 TCs que indicaram não realizar a garantia da qualidade, houve o direcionamento do questionário para a exposição dos desafios e oportunidades eventualmente ligados a essa situação.

A primeira abordagem da avaliação foi sobre a abrangência da garantia da qualidade, sendo questionado se o processo contemplava os controles da qualidade aplicados às fiscalizações (NBASP 140) e às atividades jurisdicionais (NBASP 50) realizadas pelos TCs.

Entre os 16 Tribunais de Contas que indicaram realizar a garantia da qualidade, 31,30% afirmaram que a garantia da qualidade abrange tanto os controles da qualidade das atividades jurisdicionais quanto das fiscalizações. Por outro lado, 62,50% relataram que as avaliações se limitam apenas aos controles da qualidade das fiscalizações. Em 5,2% da amostra, a indicação foi de que as avaliações contemplam apenas as atividades jurisdicionais. Esses dados indicam haver espaço para aprimorar as avaliações da garantia da qualidade sobre os controles da qualidade das atividades jurisdicionais, representando um desafio a ser enfrentado pelos TCs.

A segunda avaliação abordou os impactos gerados pela capacitação dos auditores em relação às NBASP na melhoria do planejamento e execução das avaliações realizadas pela garantia (asseguração) da qualidade. Para 62,50% dos 19 Tribunais de Contas que realizam a garantia da qualidade, os treinamentos relacionados às NBASP têm contribuído para o aprimoramento das avaliações realizadas. Por outro lado, em 37,50% dos TCs da amostra, houve a indicação de que não são realizados treinamentos específicos sobre as NBASP.

Para que a garantia da qualidade seja realizada adequadamente, é necessário que os auditores que atuam nessa atividade recebam capacitações para assegurar a alta qualidade nas avaliações realizadas sobre os controles da qualidade (NBASP 140, 2015). O resultado apurado pelo levantamento indica que essa iniciativa é eficaz no aprimoramento do planejamento e execução das avaliações realizadas pela garantia (asseguração) da qualidade, evidenciando que a falta de capacitação adequada sobre as NBASP compromete o bom funcionamento do processo da garantia da qualidade sobre as ações de controle externo realizadas.

O terceiro aspecto analisado foi sobre a utilização de soluções tecnológicas nas avaliações da garantia da qualidade sobre os controles da qualidade das ações de

controle externo. Conforme as respostas apresentadas, 56,20% dos 19 Tribunais de Contas que realizam a garantia da qualidade adotam o uso de tecnologias em suas avaliações, enquanto 42,80% não fazem uso delas.

Diante da escassez de mão de obra e do aumento das demandas enfrentadas pelos TCs no Brasil, a implementação de soluções tecnológicas nas atividades da garantia da qualidade se apresenta como uma alternativa a ser considerada e incentivada, visando otimizar as avaliações.

O levantamento também buscou explorar, por meio de uma pergunta aberta aplicada aos (às) Secretários (as)-Gerais de Controle Externos ou funções equivalentes dos 26 TCs pesquisados, quais são os principais desafios encontrados e as oportunidades identificadas pelo processo de garantia (asseguração) da qualidade das ações de controle externo no âmbito dos TCs.

Como desafio, foi identificada a falta de verificação da implementação efetiva das melhorias indicadas nas avaliações realizadas da garantia da qualidade pelas unidades avaliadas, devido à ausência ou à inviabilidade da realização do monitoramento dessas recomendações. Essa situação decorre de outro desafio apurado relacionado à necessidade de adequação das estruturas organizacionais dos TCs, para que se viabilize a realização das avaliações da garantia da qualidade no tempo adequado, sem que ocorra a interferência de outras atividades na rotina de trabalho dos auditores incumbidos dessas avaliações.

Assim como na avaliação dos procedimentos do controle da qualidade, a disponibilidade insuficiente de auditores aptos para a realização das avaliações e as resistências culturais em alguns órgãos também são desafios presentes na garantia da qualidade sobre os procedimentos de controle da qualidade.

As manifestações apresentadas também indicaram oportunidades que podem ser exploradas para o desenvolvimento e consolidação das ações da garantia da qualidade. Foi constatado que os resultados dos trabalhos realizados pela garantia da qualidade podem contribuir para o aprimoramento de sistemas informatizados utilizados nas atividades de controle externo, e assim auxiliar na padronização dos trabalhos, impactando positivamente na melhoria da qualidade dos produtos e processos de trabalho avaliados.

Outra oportunidade apurada pela atuação da garantia da qualidade foi a possibilidade de evolução contínua da expectativa de controle nas unidades técnicas que atuam nas ações de controle externo, motivada pelos ciclos contínuos das avaliações, norteados pela busca conjunta e construtiva de soluções para o alcance das melhorias nos produtos e processos de trabalho.

A avaliação periódica dos TCs realizada pela Atricon, por meio do MMD-TC, foi apontada como uma oportunidade de disseminação da importância da adoção das avaliações da garantia da qualidade pelos órgãos do controle externo.

As respostas obtidas nas 5 perguntas (4 fechadas e 1 aberta) sobre as ações realizadas pelos TCs relacionadas à garantia da qualidade dos controles de qualidade demonstram que a maior parcela dos TCs pesquisados já adota essas avaliações em suas atividades de controle externo. A implementação das avaliações da garantia da qualidade se mostrou um desafio para 38,50% dos TCs pesquisados.

Para reverter esses desafios, é fundamental o reforço dos treinamentos sobre as normas de auditoria nos TCs e o incentivo do uso de soluções tecnológicas nas avaliações da garantia da qualidade.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A conclusão obtida a partir da pesquisa e da análise documental realizadas permite afirmar que as hipóteses inicialmente traçadas para o estudo foram confirmadas. A avaliação demonstrou que a ausência de apoio institucional dificulta a regulamentação das normas necessárias para a implementação de um controle da qualidade sistematizado nas ações de controle externo, que contemple tanto as atividades jurisdicionais quanto as fiscalizações realizadas pelos Tribunais de Contas.

A resistência dos auditores às mudanças nas rotinas dos processos de trabalho das ações de controle externo para a inserção de avaliações sistematizadas de qualidade se revelou um desafio que deve ser enfrentado pelos TCs. O estabelecimento de procedimentos padronizados para a avaliação da qualidade das ações de controle externo realizadas pelos Tribunais de Contas brasileiros é uma das ações evidenciadas como necessárias para auxiliar no atendimento dos requisitos estabelecidos pelas NBASP.

As resistências identificadas devem ser mitigadas, pois as avaliações do sistema de controle de qualidade no âmbito do controle externo estão amparadas no arcabouço normativo que legitima a atividade de auditoria no setor público. É fundamental ocorrer o apoio institucional dos órgãos de controle para que os sistemas de controle de qualidade alcancem os objetivos estabelecidos pelas NBASP (Azevedo; Lino, 2018; Estevam; Rodrigues; Silva, 2021).

Já as oportunidades identificadas na presente pesquisa indicam caminhos que podem ser percorridos pelos TCs para o fortalecimento dos seus sistemas de controle da qualidade, seja por meio da elaboração de regulamentações e orientações sobre aspectos pendentes de alinhamentos formais, pelo desenvolvimento de soluções tecnológicas e de ferramentas de trabalho padronizadas para auxiliar na melhoria da comunicação entre as unidades técnicas que compõem a estrutura organizacional responsável pela execução das ações de controle, ou por meio do fomento da capacitação dos auditores sobre as NBASP e fortalecimento da gestão do conhecimento.

Nesse sentido, as ações realizadas pelo IRB e pela Atricon são vetores importantes no processo de superação dos desafios que se apresentam na implementação e estruturação dos sistemas de controle da qualidade dos TCs, uma vez que contribuem para a evolução das normas dos procedimentos de auditoria, fomentam discussões técnicas, capacitam, organizam e avaliam o desempenho no âmbito do controle externo nacional.

O trabalho periódico realizada pela Atricon, por meio do MMD-TC, também se demonstra uma oportunidade de disseminação da importância da adoção das avaliações da garantia da qualidade pelos órgãos do controle externo, sendo importantes vetores para o aprimoramento da qualidade dos processos de trabalhos e produtos gerados pelos TCs.

Ainda, o Manual específico para o seu sistema de controle da qualidade do TCE/CE pode servir de referencial tanto para os TCs que ainda não estruturaram seus sistemas quanto para aqueles que pretendem aprimorar suas avaliações.

A gestão da qualidade é um tema presente nas EFS, explorado há alguns anos por pesquisas em outros países (Caruana; Kowalczyk, 2020). Esse movimento internacional serve como exemplo para que as pesquisas sobre o sistema de controle externo nacional sejam intensificadas, contribuindo com a valorização social dos TCs, sendo o fortalecimento da cultura da qualidade nesses órgãos um elemento indispensável para alcançar essa evolução (Lino, 2019; Gomel, 2023).

O estudo demonstra que os sistemas de controle de qualidade dos Tribunais de Contas brasileiros encontram-se em estágio inicial de implementação, servindo como base para pesquisas futuras sobre sua efetividade na melhoria dos produtos de controle externo. Sugere-se investigar os procedimentos de controle e garantia da qualidade para construir modelos referenciais de avaliação, compreender as causas da resistência dos auditores à adesão desses controles e explorar o uso de soluções tecnológicas como fator relevante para a evolução da qualidade nas atividades dos TCs.

REFERÊNCIAS

ATRICON. **Avaliação dos Tribunais de Contas do Brasil MMD-TC**. 2022. Disponível em: <https://qatc.atricon.org.br/resultado/resultados-do-mmd-tc-2022/>. Acesso em: 30 set. 2024.

ATRICON. **Boas Práticas**. 2023. Disponível em: <https://qatc.atricon.org.br/boas-praticas/tce-es-sistema-de-controle-de-qualidade-das-fiscalizacoes/>. Acesso em: 30 set. 2024.

AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F. O distanciamento entre as normas de auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 2, p. 9-27, 2018. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.13665.

BRASIL. **Constituição (1891)**. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em: 30 set. 2024.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 set. 2024.

BRASIL. **Decreto n.º 966-A, de 07 de novembro de 1890**. Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes à receita e despesa da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d00966-a.html. Acesso em: 30 set. 2024.

CAMPELO, J. F. L. Avaliação da qualidade e agilidade dos Tribunais de Contas: necessidade de adequação às normas constitucionais quanto à sua composição. In: LIMA, L. H. (Coord.). **Tribunais de Contas: temas polêmicos: na visão de Ministros e Conselheiros Substitutos**. 2. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 55-72. ISBN 978-85-450-0521-6.

CARUANA, J.; KOWALCZYK, M. The quest for audit quality in the public sector. **Accounting in Europe**, v. 18, n. 1, p. 1-25, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1757731>.

CEARÁ. **TCE-CE**. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Resolução n.º 03/2014**. Define normas de execução e supervisão das auditorias e de garantia da qualidade das auditorias no âmbito do TCE-CE. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/legislacao/portaria/portaria-n-03-de-14-de-janeiro-de-2014>.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CRESWELL, J. W. **Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches**. 3. ed. [S.l.]: SAGE, 2014.

DEANGELO, L. E. Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics**, v. 3, n. 3, p. 183–199, 1981. DOI: [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1).

DIKUUA, M. B.; MAROUN, W.; VAN ZIJL, W.; RAM, A. J. Audit regulation and its relevance for audit quality in Namibia. **South African Journal of Economic and Management Sciences**, v. 26, n. 1, 2023. DOI: <https://doi.org/10.4102/sajems.v26i1.4866>.

ESTEVAM, T. C. W.; RODRIGUES, J. D.; SILVA, L. D. Implantação das normas internacionais de auditoria pelos Tribunais de Contas Brasileiros. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 20, p. 1-16, 2021. e3217. DOI: <https://doi.org/10.16930/2237-7662202132171>.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GOMEL, D. **O desempenho dos tribunais de contas em questão: modelos de medição de resultados e sua aderência aos propósitos institucionais.** Brasília: Enap, 2023. 92 f.

INTOSAI. **International Organisation of Supreme Audit Institutions.** 2024. Disponível em: <https://www.intosai.org/index.html>. Acesso em: 30 set. 2024.

IRB - Instituto Rui Barbosa. NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO. **NBASP 50:** Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: IRB, 2020. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/principios-das-atividades-jurisdicionais-dos-tribunais-de-contas/>. Acesso em: 25 set. 2024.

IRB - Instituto Rui Barbosa. NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO. **NBASP 140:** Controle de qualidade para os Tribunais de Contas. Belo Horizonte: IRB, 2015. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/controle-de-qualidade-para-os-tribunais-de-contas/>. Acesso em: 25 set. 2024.

LINO, A. F. **As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social.** 2019. 111 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.

RIBEIRO, R.A. **Sistema de Controle da Qualidade dos Tribunais de Contas do Brasil: Desafios e Oportunidades.** São Paulo, 2024.

SILVA FILHO, J. A. D. **Tribunais de Contas no Estado Democrático e os desafios do controle externo.** São Paulo: Editora Contracorrente, 2019. ISBN: 978-85-69220-66-4.

SILVA, A. M. D. **Metodologia da pesquisa.** 2. ed. rev. Fortaleza, CE: EDUECE, 2015. ISBN: 978-85-7826-568-7.

SILVA, M. A. S. D. **Tribunais de contas: teoria e prática da responsabilização de agentes públicos e privados por infração administrativa.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.